

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. P.Nn. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2024 betreffend Zwangsstrafe gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Zwangsstrafe in Höhe von Euro 100,00 festgesetzt wird. Im Übrigen wird die Beschwerde 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

Die Beschwerdeführerin wurde mit Schreiben vom 27. April 2024 unter Androhung einer Zwangsstrafe ausdrücklich ersucht die *Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021* einzureichen. Das Finanzamt setzte dafür eine Nachfrist bis 5. Juni 2024 und drohte eine Zwangsstrafe in Höhe von Euro 150,00 für den Fall der Nichteinreichung an.

Die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin kam diesem Ersuchen nicht nach. Daher setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 28. Juni 2024 eine Zwangsstrafe in Höhe von Euro 150,00 fest.

Die Beschwerdeführerin erhob mit Schriftsatz vom 4. August 2024 fristgerecht Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe und führte aus, dass eine leistungsverpflichtete Person aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können muss, was von ihr verlangt werde. Die Abgabenbehörde habe die Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr Leistungsbegehren beziehe. Im Bescheid fehle es an der Bezeichnung der Leistungsbegehrens. Zudem mangle es an der Ermessensübung. Die Abgabenbehörde habe bestätigt, dass ein EDV-Problem vorliege. Daher sei die Zwangsstrafe nicht festzusetzen. Beantragt werde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Beschwerdevorentscheidung:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.08.2024 die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die zu erbringende nicht vertretbare Leistung, nämlich 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. Zusätzlich sei die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe klar ersichtlich gewesen und die Frist zur Einreichung der Erklärung mit fünf bis sechs Wochen völlig ausreichend bemessen worden.

Zu den Ausführungen, es sei im angefochtenen Bescheid das Ermessen nicht ausreichend begründet worden, führte die Abgabenbehörde aus, dass die Verhängung der Zwangsstrafe unter Abwägung von Billigkeitsinteressen der Partei und Zweckmäßigkeitsinteressen der Behörde zu erfolgen habe. Der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Frist zur Einreichung der Erklärung eingeräumt worden. Daher sei die Verhängung der Zwangsstrafe zweckmäßig.

Zu den in der Beschwerde behaupteten EDV-Problemen der Finanzverwaltung wurde angemerkt, dass es im Zuge einer Systemumstellung tatsächlich zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen gekommen sei; dies treffe auf den gegenständlichen Fall jedoch nicht zu. Die Verhängung der Zwangsstrafe erfolge aufgrund der Nichtabgabe der Steuererklärung 2021 zu Recht.

Vorlageantrag:

Am 14.10.2024 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beim Bundesfinanzgericht beantragt. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung aufgrund von EDV-Problemen reihenweise Bescheidaufhebungen verfügt habe. Ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot liege vor.

Vorlagebericht:

Die Beschwerde wurde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die Ladung für die beantragte mündliche Verhandlung wurde der steuerlichen Vertretung mittels Rsb-Sendung zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2026 zog die Beschwerdeführerin durch ihren steuerliche Vertreterin den Antrag auf Verhandlung vor dem Senat (Senatszuständigkeit) zurück.

Am 16.06.2026 wurde die mündliche Verhandlung durchgeführt. Die Beschwerdeführerin und ihre steuerliche Vertretung sind zur Verhandlung nicht erschienen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.ⁱⁿ) ist steuerlich vertreten. Die steuerliche Vertretung verfügt über die Zustellvollmacht. Die Bf.ⁱⁿ wurde durch das Finanzamt aufgefordert bis zum 05.06.2024 die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2021 einzureichen. Für den Fall der Nichtbefolgung dieser Anordnung wurde eine Zwangsstrafe in Höhe von Euro 150,00 angedroht.

Mit Bescheid vom 28.06.2024 wurde die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von Euro 150,00 verhängt, da die Bf.ⁱⁿ bis zu diesem Zeitpunkt die Einkommensteuererklärung 2021 nicht eingereicht hat. Der Bescheid wurde der steuerlichen Vertretung zugestellt.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt, in welchem die verfahrensrelevanten Bescheide enthalten sind. Die ordnungsgemäße Zustellung der Bescheide zur Androhung der Zwangsstrafe vom 27.04.2024 und zur Festsetzung der Zwangsstrafe vom 28.06.2024 wurden nicht bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen der 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 von der Behörde dazu aufgefordert wird. § 42 Abs 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr

(Veranlagungszeitraum) vor allem dann abzugeben hat, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Mit Bescheid vom 27.04.2024 wurde die Bf.ⁱⁿ vom Finanzamt unter Androhung einer Zwangsstrafe ausdrücklich aufgefordert die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2021 einzureichen. Auf dieser Grundlage besteht daher eine Verpflichtung des Bf.ⁱⁿ zur Einreichung dieser Steuererklärung gemäß § 133 Abs 1 BAO sowie § 42 Abs 1 Z 1 EStG 1988.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung aufgrund der Aufforderung der Behörde unabhängig davon besteht, ob und in welcher Höhe Einkünfte vorliegen, da die Rechtspflicht zur Abgabe der Steuererklärung auch dann besteht, wenn der Steuerpflichtige 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.

Aufgrund der vorhandenen Einkünfte der Beschwerdeführerin aus Vermietung und Verpachtung bestand für die Behörde ein Anhaltspunkt für die Möglichkeit einer Abgabepflicht der unbeschränkt steuerpflichtigen Bf.ⁱⁿ. Ein Ermessensmissbrauch durch die Aufforderung zur Erklärungsabgabe ist für den erkennenden Senat daher im gegenständlichen Fall nicht ersichtlich.

Aufgrund der Aufforderungen der Behörde bestand daher die Verpflichtung für das Jahr 2021 eine 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.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl ua VwGH 19.04.2018, Ra 2016/15/0030; 15.12.2022, Ra 2022/13/0023).

Die Einreichung von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden. 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.

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

verlangten Leistungen aufgefördert werden. Gemäß § 111 Abs 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von Euro 5.000,00 nicht übersteigen.

Wenn die Bf.ⁱⁿ 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 zu erbringende Leistung im Bescheid vom 27.04.2024 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert war.

Sie wurde ausdrücklich aufgefordert, die Einkommensteuererklärung 2021 bis zum 05.06.2024 einzureichen. Auch die Höhe der bei Nichtbefolgung angedrohten Zwangsstrafe mit Euro 150,00 ist aus diesem Bescheid klar ersichtlich. Schließlich wurde die Frist, die zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2021 gesetzt wurde, mit etwa 5 Wochen ausreichend bemessen, wobei die Zwangsstrafe zudem erst am 28.06.2024, somit mehr als 8 Wochen nach der gegenständlichen Aufforderung, verhängt wurde.

Auf Grundlage des Bescheides über die Androhung einer Zwangsstrafe konnte daher nicht der geringste Zweifel bestehen, welche Leistung er zu erbringen gewesen ist und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden sein werden. Der Einwand der Rechtswidrigkeit mangels ausreichend definierten Leistungsbegehrens ist daher nicht nachvollziehbar.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich, unzumutbar oder bereits erfolgt ist (vgl 12.06.2024, Ra 2023/13/0017). Unmöglichkeit liegt entsprechend der Rechtsprechung lediglich vor, wenn dem Abgabepflichtigen unüberwindbare Hindernisse im Wege stehen. Unzumutbarkeit besteht dann, wenn die geforderte Leistung nur unter unverhältnismäßig großem (finanziellem oder zeitlichem) Aufwand erbracht werden könnte und der Aufwand dafür in Relation zum möglichen Ergebnis in keinem Verhältnis zum objektiven behördlichen Interesse an der Leistung stünde.

Fest steht, dass die verlangte Leistung, nämlich die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2021, bis zur Verhängung der Strafe nicht erfolgt ist. Gründe für die Nichteinreichung der Erklärung wurden nicht genannt. Anhaltspunkte für eine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2021 liegen nicht vor und wurden auch nicht behauptet.

Die Verhängung der Zwangsstrafe erfolgte somit dem Grunde nach zu Recht. Das Finanzamt hat die hierfür von § 111 BAO geforderten Voraussetzungen beachtet.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Eine mangelnde Ermessensbegründung der Behörde kann im Beschwerdeverfahren saniert werden (vgl VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045). Dabei ist das Ermessen im Rahmen vorgegebenen Kriterien, subsidiär im Rahmen der von § 20 BAO

gezogenen Grenzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu üben. Unter anderem sind hierbei laut Literatur das bisherige Verhalten der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe einer allfälligen Abgabennachforderung, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen und die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung zu berücksichtigen (vgl Ritz/Koran, BAO8, § 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.

Zum Verschulden der Bf.ⁱⁿ ist auszuführen, dass sie, wie aus dem oben dargestellten Verfahrensablauf ersichtlich ist, die Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2021 nicht dazu veranlasst hat, die geforderte Handlung vorzunehmen. Gründe für die diese Untätigkeit wurden nicht dargelegt. Für den erkennenden Richter bestehen keine Zweifel an einem konkreten Verschulden der Bf.ⁱⁿ.

Der Zweck der Zwangsstrafe besteht 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). Außerdem steht die Höhe einer allfälligen Nachforderung zum Zeitpunkt der Erlassung einer Zwangsstrafe nicht fest, da diese erst auf Grundlage der Abgabenerklärung, deren Vorlage durch diese Maßnahme erzwungen werden soll, ermittelt werden kann. In diesem Sinn stellt auch die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung nach Ansicht des erkennenden Richters im vorliegenden Fall kein im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu berücksichtigendes Kriterium dar.

Zu Gunsten der Bf.ⁱⁿ ist jedoch ihre, aus dem Einkommensteuerbescheid 2020 vom 01.02.20223 ersichtliche, geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Bei Würdigung all der oben genannten Umstände stellt die nunmehr verringerte verhängte Zwangsstrafe in der Höhe von Euro 100,00 - dies entspricht 2% des gesetzlich vorgesehenen möglichen Höchstbetrages - auch unter Berücksichtigung des oben bezeichneten, vorliegenden Milderungsgrundes als gering dar. Da die Androhung keine Wirkung zeigte, stand jedoch kein gelinderes Mittel als die Festsetzung einer Zwangsstrafe zur Verfügung.

Abschließend ist zu dem Vorbringen, 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) und es seien "aufgrund unbestrittener EDV-Probleme" reihenweise Bescheidaufhebungen (gemeint: Zwangsstrafen) verfügt worden, auszuführen, dass die mangelhafte Begründung der Ermessensübung im gegenständlich angefochtenen Bescheid im Zuge des Rechtsmittelverfahrens ausführlich saniert wurde. Schließlich bestätigte die Abgabenbehörde, dass ein solches "*EDV-Problem*" im *konkreten, gegenständlichen Fall* gar nicht vorgelegen hat.

Der vorliegende Sachverhalt ist mit angeführten Sachverhalten deshalb nicht vergleichbar, weil in anderen Fällen die geforderten Handlungen schließlich erfolgt sind und Erklärungen - wenn auch verspätet nach Fristablauf – doch eingereicht wurden.

Der erkennende Richter beurteilt die im vorliegenden Fall verhängte Zwangsstrafe mit 2% der Höchststrafe von Euro 5.000,00 zusammengefasst dem Grunde und der Höhe nach als angemessen. 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.

Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl VwGH 27.3.2019, Ra 2018/12/0022). 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 die (ordentliche) Revision nicht zuzulassen.