

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SFB Alber & Co Steuerberatungs- gesellschaft für freie Berufe OG, Weihburggasse 4/2/29, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 1. Oktober 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. September 2025, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe im Hinblick auf die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2023 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Steuernummer ***BF1StNr1*** war gemäß § 134a Bundesabgabenordnung (BAO) zur Quotenregelung 2023 angemeldet. Am 27. März 2025 wurde diese gemäß § 2 Abs 5 Quotenregelungsverordnung (QuRV) von der Quotenregelung abgemeldet.

Für die Einreichung der Abgabenerklärungen 2023 wurde mit Bescheid vom 29. März 2025 eine Nachfrist bis 7. Mai 2025 gewährt.

Der steuerliche Vertreter ersuchte am 6. Mai 2025 um Fristverlängerung bis 31. Juli 2025:

„Außerordentliche Umstände (längerfristige Erkrankung des sachkundigen steuerlichen Bearbeiters) haben zu der deutlichen Verzögerung bei der Abgabe der Erklärungen 2023, für unsere Mandanten geführt. Wir sind bestrebt die offenen Erklärungen zügig abzugeben.“

Mit Bescheid vom 7. Mai 2025 wurde das Ansuchen abgewiesen, „um den kontinuierlichen Fortgang der Veranlagung zu gewährleisten“ und eine Nachfrist bis 6. Juni 2025 gewährt.

Am 4. Juni 2025 beantragte die steuerliche Vertretung mit im Wesentlichen wortidenter Begründung die Fristverlängerung bis 29. August 2025.

Dieses Anbringen wurde mit Bescheid vom 4. Juni 2025 zurückgewiesen. Die Abgabenerklärungen seien unverzüglich einzureichen.

Mit Bescheid vom 1. Juli 2025 wurde dem Beschwerdeführer die Verhängung einer Zwangsstrafe wegen fehlender Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2023 von jeweils 150,00 € mit Setzung einer Nachfrist bis 8. August 2025 angedroht.

Mit Bescheid vom 2. September 2025 wurde eine Zwangsstrafe von 150,00 € für die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2023 festgesetzt.

Mit Beschwerde vom 1. Oktober 2025 beantragte der Beschwerdeführer die ersatzlose Aufhebung der Zwangsstrafe. Begründend wurde wiederum auf die längerfristige Erkrankung des sachkundigen und jahrelangen steuerlichen Bearbeiters hingewiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Oktober 2025 wurde die Beschwerde abgewiesen, da die Nachfrist bis 8. August 2025 nicht eingehalten wurde.

Der Beschwerdeführer verlangte mit Anbringen vom 17. November 2025 die Vorlage auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 18. Dezember 2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung derselben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Am 27. März 2025 wurde die zunächst für den Beschwerdeführer angemeldete Quotenregelung 2023 gemäß § 2 Abs 5 Quotenregelungsverordnung (QuRV) abgemeldet.

Für die Einreichung der ausständigen Abgabenerklärungen 2023 wurde mit Bescheid vom 29. März 2025 eine Nachfrist bis 7. Mai 2025 gewährt.

Die belangte Behörde gewährte nach einem abgewiesenen Fristverlängerungsansuchen vom 6. Mai 2025 eine Nachfrist bis zum 6. Juni 2025 zur Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2023. Ein weiteres Fristverlängerungsersuchen vom 4. Juni 2025 wurde mit Bescheid vom selben Tag zurückgewiesen. Die Abgabenerklärungen seien unverzüglich einzubringen.

Mit Bescheid vom 1. Juli 2025 wurde dem Beschwerdeführer die Verhängung einer Zwangsstrafe wegen fehlender Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2023 von jeweils 150,00 € mit Setzung einer Nachfrist bis 8. August 2025 angedroht.

Mit Bescheid vom 2. September 2025 wurde eine Zwangsstrafe von 150,00 € für die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2023 festgesetzt.

Die Besteuerungsgrundlagen der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2019, 2020 und 2022 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt bzw. dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung und werden – soweit ersichtlich – nicht bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

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.

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

Gemäß § 111 Abs 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigen.

Wer Verpflichteter im Sinne von § 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 Beschwerdeführer selbst und nicht die steuerliche Vertretung, welche als gewillkürte Bevollmächtigte lediglich ermächtigt ist, die den Vertretenen treffenden Verpflichtungen zu erfüllen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 111 BAO Rz 15).

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.

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 27.09.2000, 97/14/0112).

Die Verhängung einer Zwangsstrafe ist dann unzulässig, wenn die Leistung unmöglich, die Erfüllung unzumutbar oder bereits erfolgt wäre (VwGH 26.06.1992, 89/17/0010, mwN). Ein solcher Fall liegt gegenständlich nicht vor.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (VwGH 24.05.2007, 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 und dem Fortgang des Verfahrens – zu treffen. Das Ermessen bezieht sich sowohl auf die Festsetzung dem Grunde wie auch der Höhe nach (VwGH 22.02.2000, 96/14/0079).

Bei der Ermessensübung sind nach *Ritz/Koran* sowie einem Teil der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zum Beispiel das bisherige, die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Nichteinreichung der Abgabenerklärung sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 111 BAO Rz 10 mwN).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs steht die Strittigkeit des Bestehens einer Abgabepflicht der Verhängung von Zwangsstrafen nicht entgegen (VwGH 12.06.2024, Ra 2023/13/0017), woraus implizit für den Fall der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen die Unabhängigkeit der Festsetzung einer Zwangsstrafe vom endgültigen Ergebnis des Verfahrens ableitbar ist (BFG 16.07.2026, RV/7102292/2026). Die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe in der richtigen Höhe wird im Übrigen mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO sichergestellt. Insbesondere sind auch Zwangsstrafen bei der Berechnung von Verspätungszuschlägen nicht zu berücksichtigen (vgl VwGH 27.09.2000, 96/14/0174). Die Höhe von eventuellen Abgabennachforderungen oder -gutschriften ist daher bei der Festsetzung von Zwangsstrafen hinsichtlich der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen in die Ermessensübung nicht einzubeziehen.

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 Beschwerdeführer grundsätzlich verpflichtet gewesen, seine Abgabenerklärung betreffend Einkommensteuer 2023 bis spätestens Ende Juni 2024 einzureichen.

Gemäß § 134a Abs 1 BAO können jedoch Abgabenerklärungen im Sinne des § 134 Abs 1 BAO von Abgabepflichtigen, die einen berufsmäßigen Parteienvertreter mit aufrechter Vertretungsvollmacht mit der Einreichung von Abgabenerklärungen beauftragt haben, im Rahmen einer automationsunterstützten Quotenregelung spätestens bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres eingereicht werden.

Auf Grundlage von § 134a Abs 5 BAO erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der die Quotenregelung gemäß § 134a BAO näher konkretisiert wird (Quotenregelungsverordnung – QuRV).

§ 2 Abs 5 QuRV lautet auszugsweise:

„Vertreter können Steuernummern für einen Veranlagungszeitraum über die dafür im Verfahren FinanzOnline vorgesehene Funktion von der Quotenregelung abmelden. ... Die Abmeldung gilt als begründeter Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung im Sinn des § 134 Abs. 2 erster Satz BAO. Das Finanzamt hat für die Einreichung der noch ausständigen Abgabenerklärung(en) des betroffenen Abgabepflichtigen eine Nachfrist von einem Monat zu setzen. Das Setzen der Nachfrist kann vollautomatisiert erfolgen.“

Die Steuernummer des Beschwerdeführers wurde am 27. März 2025 von der Quotenregelung 2023 abgemeldet. Für die Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2023 wurde mit Bescheid vom 29. März 2025 eine Nachfrist bis 7. Mai 2025, somit eine im Hinblick auf § 2 Abs 5 QuRV längere Frist, gewährt.

Die zunächst gewährte bis 6. Juni 2025 als Folge eines abgewiesenen Fristverlängerungsansuchens wurde nicht eingehalten. Auch die Zeit bis zur Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 1. Juli 2025 blieb wie die Nachfrist bis 8. August 2025 bzw. die Zeit bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 2. September 2025 ungenutzt. Im Übrigen sind die bei Abweisung des Fristverlängerungsersuchens bzw. die bei Androhung der Zwangsstrafe gesetzte Frist im Hinblick auf § 134 Abs 2 BAO (Nachfrist von mindestens einer Woche) als angemessen zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer ist damit objektiv, trotz effektiver wiederholter Verlängerung der Frist, der Pflicht zur Einreichung der Einkommensteuererklärung nicht nachgekommen.

Hinsichtlich des Grades des Verschuldens ist das Vorbringen des Beschwerdeführers im Rahmen der Fristverlängerungsersuchen und der Rechtsmittel in Verbindung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) zu berücksichtigen.

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers sei die längerfristige Erkrankung des sachkundigen und jahrelangen steuerlichen Bearbeiters ausschlaggebend für die Nichteinreichung der Abgabenerklärung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei Vorliegen eines erhöhten Arbeitsaufwandes konkrete Maßnahmen zu setzen, um die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen sicherzustellen (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0098), damit zumindest nur von einem minderen Grad des Versehens ausgegangen werden kann. Gleiches gilt im Falle des – längerfristigen – Ausfalls von Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers lässt 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 Beschwerdeführers zu gewährleisten.

Dem Beschwerdeführer ist entgegenzuhalten, dass der steuerliche Vertreter nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes die personellen Ressourcen bereitzustellen hat oder die Zahl der Klientinnen und Klienten den vorhandenen Ressourcen anzupassen ist (BFG 17.10.2016, RV/7104782/2016, sowie BFG 04.12.2025, RV/7103897/2025).

Die insbesondere längere Erkrankung des steuerlichen Bearbeiters hätte daher zu entsprechenden Dispositionen der steuerlichen Vertretung führen müssen und kann sich im Rahmen der Ermessensübung nicht zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirken.

Die Zeit, die dem Beschwerdeführer – unabhängig von den Vorteilen der Quotenregelung – zur Erfüllung seiner Pflichten zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2023 zur Verfügung stand, nämlich von 27. März 2025 bis zur Nachfrist im Androhungsbescheid bis 8. August 2025 bzw. der Festsetzung mit Bescheid vom 2. September 2025 kann nicht als unangemessen kurz angesehen werden (VwGH 09.12.1992, 91/13/0204).

Hinsichtlich des bisherigen abgabenrechtlichen Verhaltens ist zumindest beispielhaft darauf hinzuweisen, dass die Besteuerungsgrundlagen der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2019, 2020 und 2022 wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Im Ermessen ist angesichts der ausreichenden Zeit zwischen dem Zeitpunkt der Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen und der gesetzten Fristen, des Verschuldensausmaßes und des vorangeführten abgabenrechtlichen Verhaltens eine Zwangsstrafe in Höhe von 150,00 € für die Einkommensteuer 2023 bei einem Strafraumen von 5.000,00 € nicht überschießend. Auch bei ungünstigen wirtschaftlichen Verhältnissen kann eine Zwangsstrafe von lediglich 3% der Maximalstrafe als angemessen beurteilt werden, um eine spezial- wie generalpräventive Wirkung zu entfalten.

Mit Bescheid vom 1. Juli 2025 wurde eine Zwangsstrafe von 300,00 €, das sind jeweils 150,00 € für Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2023, angedroht. Im Gegensatz dazu wurde mit

Bescheid vom 2. September 2025 lediglich eine Zwangsstrafe von 150,00 € für die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2023 festgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in einem Erkenntnis (VwGH 23.05.2012, 2011/17/0253) auf die herrschende Ansicht, nach der die angedrohte Höhe der Zwangsstrafe gleichzeitig die Obergrenze für deren Festsetzung ist. Diese begrenzt auch die bestehende Änderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren. Der Verwaltungsgerichtshof geht daher aufgrund der Bezeichnung als Obergrenze (hinsichtlich der angedrohten Höhe) und der eingeräumten Änderungsbefugnis von der Möglichkeit der Herabsetzung der Zwangsstrafe aus. Bei der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen betrifft dies wohl nicht nur die Höhe der Strafe je Abgabenerklärung, sondern auch, dass eine zunächst angedrohte Zwangsstrafe hinsichtlich einer Abgabenerklärung überhaupt nicht festgesetzt wird. Der bekämpfte Festsetzungsbescheid ist somit auch in dieser Hinsicht nicht rechtswidrig.

4. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) 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 Erkenntnis stützt sich neben den Feststellungen auf die unter Punkt 3. zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt insoweit nicht vor.

Wien, am 11. September 2026