

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. März 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Februar 2025 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

„Die mit Bescheid vom 05.12.2024 bereits angedrohte Zwangsstrafe wird gemäß § 111 der Bundesabgabenordnung mit 500 EUR festgesetzt.

Jahr	Kürzel	Name	Abgelaufene Frist	Strafe
2023	K1	Körperschaft- steuererklärung	14.01.2025	250,00 EUR
2023	U1	Umsatzsteuer- erklärung	14.01.2025	250,00 EUR
Summe				500,00 EUR

“

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist die Frage, ob eine Zwangsstrafe betreffend Abgabe einer Abgabenerklärung zulässig ist, wenn die Androhung einer solchen Strafe gegenüber der Gesellschaft erfolgte, über das Vermögen dieser Gesellschaft aber nach Androhung der Strafe ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

Mit Bescheid vom 05.12.2024 wurde der beschwerdeführenden Partei (in der Folge die Bf.) eine Zwangsstrafe angedroht, weil für das Wirtschaftsjahr 2023 weder eine Körperschaft- noch Umsatzsteuererklärung abgegeben wurde. Zur Abgabe dieser Erklärungen wurde eine Nachfrist bis 14.01.2025 gesetzt. Die Strafhöhe wurde mit € 500 pro Erklärung angedroht, insgesamt somit € 1.000,00.

Mit Beschluss vom TT.12.2024 wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet. Als Masseverwalter wurde Dr. ***SL*** bestellt.

Da keine Erklärungen abgegeben wurden, wurde mit Bescheid vom 06.02.2025 eine Zwangsstrafe in Höhe von € 1.000,00 festgesetzt. Diese war gerichtet an Dr. ***SL*** als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der Bf.

Mit Beschwerde vom 07.03.2025 wird eingewendet, als Masseverwalter der Bf. treffe ihn kein Verschulden an einer allfälligen Nichtabgabe der Erklärungen. Es sei mit Beschluss vom TT.12.2024 das Konkursverfahren über das Vermögen der Bf. eröffnet worden und war mit TT.12.2024 wirksam. Zu Vorgängen vor der Konkursöffnung habe der Masseverwalter keine eigenen Wahrnehmungen und keine Kenntnisse, ob und wenn ja, wem allenfalls Schriftstücke, Bescheide, etc. vor Konkursöffnung zugestellt wurden und ob dies wirksam erfolgt sei. Der Bescheid vom 05.12.2024 könne jedoch nicht ihm zugestellt worden sein, weil er erst später zum Masseverwalter bestellt wurde. Über den Sachverhalt habe er daher keine Kenntnis und treffe ihn persönlich keinerlei Verschulden. Die Zwangsstrafe sei daher ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 27.03.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen begründete die belangte Behörde, die Zwangsstrafe sei nicht direkt dem Masseverwalter, sondern der Vertretenen vorgeschrieben und auch auf deren Abgabenkonto gebucht worden. Einwände hinsichtlich der Nichtkenntnis der Vorgänge vor der Konkursöffnung betreffen das Innenverhältnis.

Am 30.04.2025 wurde die Vorlage an das BFG beantragt. Die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde am 04.06.2025 vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine am 14.03.2023 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Mit Bescheid vom 05.12.2024 wurde der Bf. eine Zwangsstrafe angedroht, weil für das Wirtschaftsjahr 2023 weder eine Körperschaft- noch Umsatzsteuererklärung abgegeben wurde. Zur Abgabe dieser Erklärungen wurde eine Nachfrist bis 14.01.2025 gesetzt. Die Strafhöhe wurde mit € 500 pro Erklärung angedroht, insgesamt somit € 1.000,00.

Dieser Bescheid ging der Bf. zu.

Mit Beschluss vom 11.12.2024 wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet. Als Masseverwalter wurde Dr. ***SL*** bestellt.

Da keine Erklärungen abgegeben wurden, wurde mit Bescheid vom 06.02.2025 eine Zwangsstrafe in Höhe von € 1.000,00 festgesetzt. Diese war gerichtet an „Dr. ***SL*** als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der Bf.“. Die Strafe wurde auf dem Abgabekonto der Bf. gebucht und nicht direkt dem Masseverwalter vorgeschrieben.

Nach Ergehen der Zwangsstrafe erfolgte eine Schätzung der Körperschaft- und Umsatzsteuer. Das Vermögen der Bf. beläuft sich auf ca. € 6.000, dem Verbindlichkeiten iHv € 3.000 gegenüberstehen.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich schlüssig aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und insbesondere aus folgenden Erwägungen:

Die Bf. macht hinsichtlich des Bescheids über die Androhung der Zwangsstrafe einen Zustellmangel geltend. Dieser Bescheid wurde elektronisch zugestellt (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 22.07.2025). Der ehemalige Geschäftsführer der Bf. wurde amtswegig zeugenhaft einvernommen. Dieser sagte aus, der strittige Bescheid sei ihm zugestellt worden. Zwar irrte sich der Zeuge über die Form der Zustellung, nahm er doch an, ihm sei der Bescheid postalisch zugegangen. (vgl. Niederschrift über die Zeugeneinvernahme). Das Bundesfinanzgericht sieht es jedoch als erwiesen an, dass der Bescheid betreffend Androhung der Zwangsstrafe der Bf. tatsächlich zugegangen ist.

Dass über das Vermögen der Bf. ein Konkursverfahren eröffnet wurde und dass Dr. ***SL*** als Masseverwalter bestellt wurde, ergibt sich aus dem aktenkundigen Beschluss des HG Wien.

Unstrittig ist, dass weder von der Bf. noch vom Masseverwalter eine Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2023 abgegeben wurde.

Dass dem Masseverwalter die Zwangsstrafe nicht direkt (persönlich) vorgeschrieben wurde, geht aus der Adressierung des Bescheides hervor, wobei auf die ständige Judikatur des VwGH verwiesen wird (vgl. VwGH 24.03.2009, 2009/13/0013 mwN). Dass die Zwangsstrafe auf dem Abgabenkonto der Bf. gebucht wurde, ergibt sich aus dem Vorbringen der belangten Behörde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung.

Die Zwangsstrafe ist daher gegenüber dem Masseverwalter der sich im Konkurs befindlichen GmbH verhängt worden.

Dass nach Festsetzung der Zwangsstrafe eine Schätzung erfolgte, ergibt sich aus dem im elektronischen Steuerakt angemerkten Schätzungsauftrag. Die Höhe des Vermögens und der Verbindlichkeiten ergeben sich aus dem 1. Bericht des Masseverwalters vom 10.01.2025, der dem elektronischen Steuerakt der Bf. entnommen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Abgabenerklärungen sind ein gesetzlich bestimmtes Instrument zur Offenlegung. Insbesondere ermöglichen sie Abgabenbehörden, alle abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen zu erfassen und zu überprüfen. Gemäß § 133 Abs. 1 Satz 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist gem. § 133 Abs. 1 Satz 2 BAO ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird.

Die Festsetzung von Zwangsstrafen ist nach Maßgabe der Bestimmungen des § 111 Abs. 1 BAO zulässig. Danach 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. Gemäß § 111 Abs. 2 BAO muss, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, der Verpflichtete unter Androhung derselben mit Setzung einer angemessenen Frist zur Einbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die einzelne Zwangsstrafe darf gemäß § 111 Abs. 3 BAO den Betrag von € 5.000 nicht übersteigen.

Der Sinn von Zwangsstrafen liegt darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Aus § 111 BAO ergibt sich, dass Zwangsstrafen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden dürfen. So darf der Abgabepflichtige zur Erfüllung der im § 119 BAO normierten Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Wege des § 111 BAO verhalten werden. Danach besteht die Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung, wenn diese, so wie in den Bestimmungen der §§ 133 Abs. 1 und § 134 Abs. 1 BAO gesetzlich angeordnet ist. Konkret kann die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Die Verhängung der Zwangsstrafe ist weiters nur zulässig, wenn die Leistung objektiv möglich und die Erfüllung zumutbar ist (VwGH 13.09.1988, 88/14/0084). Reicht dabei das Wissen des Abgabepflichtigen zur Erstellung richtiger Erklärungen nicht aus, so führt dies nicht schon dazu, dass die zeitgerechte Abgabe derselben objektiv unmöglich oder unzumutbar ist (VwGH 20.09.1988, 88/14/0066). Für die Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen ist unmaßgeblich, ob das Wissen des Masseverwalters im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen zur Erstellung richtiger Erklärungen ausreicht. Vielmehr hätte in solchen Fällen die Möglichkeit bestanden, vorläufige Erklärungen, die nach bestem Wissen und Gewissen erstellt wurden, abzugeben.

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. Eine Zwangsstrafe zur Erzwingung dieser Verpflichtungen kann nur gegenüber demjenigen verhängt werden, der zu einem bestimmten Tun oder Dulden verpflichtet ist. Vor der Verhängung der Zwangsstrafe ist auch dieser zur Erbringung der von ihm geforderten Leistung unter Androhung der Strafe aufzufordern (VwGH 19.04.2018, Ra 2016/15/0030).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO (VwGH 02.10.2014, Ro 2014/15/0028; 04.05.2017, Ra 2017/16/0061; 15.09.2020, Ra 2020/15/0073). Den Masseverwalter trifft daher ab seiner Bestellung die persönliche Verpflichtung, die Abgabenerklärungen für die Gemeinschuldnerin einzureichen. Diese Verpflichtung besteht unabhängig davon, ob der Masseverwalter für die Erstellung der Abgabenerklärungen eines Steuerberaters bedarf und ob dieser finanziert werden kann und trifft ihn auch für Zeiträume, die vor der Eröffnung des Konkursverfahrens lagen (VwGH 03.03.1987, 86/14/0130 mwN). Auf ein Verschulden kommt es nicht an (vgl. VwGH 12.06.2024, Ra 2023/13/0017).

Zwangsstrafen können hingegen nicht nur gegen den Vertreter, sondern auch gegen den Vertretenen verhängt werden (vgl. VwGH 27.09.2000, 97/14/0112; *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025) § 111 Rz 14). Dies trifft im gegenständlichen Fall zu: Die Zwangsstrafe wurde gegenüber der Gesellschaft angedroht und auch gegenüber dieser Gesellschaft, freilich nach

Insolvenzeröffnung gegenüber Dr. ***SL*** als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Gesellschaft, festgesetzt. Fest steht ebenso, dass diese auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft und nicht des Insolvenzverwalters gebucht wurde. Die Zwangsstrafe wurde somit gegenüber dem Vertretenen, hier der Gesellschaft, nicht aber gegenüber dem Vertreter festgesetzt.

Zusammengefasst wird in der Beschwerde und sonstigen Eingaben im Wesentlichen argumentiert, den Insolvenzverwalter treffe persönlich kein Verschulden und es wäre unzulässig, eine Strafe gegen den Insolvenzverwalter zu verhängen, die auf einer Androhung basiere, die vor der Insolvenzeröffnung zugestellt wurde. Diese Argumentation übersieht, dass die Strafe nicht gegenüber dem Insolvenzverwalter, sondern gegenüber der Bf. verhängt wurde. Sofern der Insolvenzverwalter argumentiert, der ehemalige Geschäftsführer habe den Bescheid betreffend Androhung einer Zwangsstrafe nicht übermittelt, ändert dies nichts an der tatsächlich stattgefundenen Zustellung dieses Bescheides und an der Tatsache, dass keine Abgabenerklärungen abgegeben wurden.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (bspw. VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023). 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 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 Veranlagungsfortgang. Der Behörde soll ohne weitere Maßnahmen und Amtshandlungen ermöglicht werden, die Abgaben auf Grund der eingereichten Erklärungen festzusetzen. Im Rahmen der Billigkeit sind ua die wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei zu berücksichtigen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025) § 111 Rn 10).

Die belangte Behörde hat die Übung ihres Ermessens, die zur Verhängung der Zwangsstrafe geführt hat, im Bescheid nicht begründet und ist damit die Begründung des Ermessens schuldig geblieben. Dem Bundesfinanzgericht kommt gemäß Art. 130 Abs. 3 B-VG insofern eine besondere Position zu, als ihm auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt ist. Es liegt daher am Bundesfinanzgericht das Ermessen gegebenenfalls neu zu üben und zu begründen (vgl. VwGH 26.08.2024, Ra 2021/13/0098; 26.01.2017, Ra 2015/15/0063).

Fest steht insoweit, dass auch nach Festsetzung der Zwangsstrafe keine Abgabenerklärungen eingereicht wurden. Es erfolgte eine Schätzung der belangten Behörde. Zugleich steht fest, dass über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet wurde und ein Vermögen von ca. € 6.000 vorhanden ist, dem Verbindlichkeiten iHv € 3.000 gegenüberstehen.

Im Lichte der Zweckmäßigkeit ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe daher berechtigt, ist doch der Zweck der Zwangsstrafe einen Veranlagungsfortgang sicherzustellen. Im Rahmen der

Billigkeit ist die gegenständliche Strafe von je € 500 auf je € 250 pro Abgabenerklärung, sohin gesamt auf € 500 zu reduzieren.

Entsprechend ist der angefochtene Bescheid abzuändern.

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.

Für die gegenständliche Rechtsfrage der Festsetzung einer Zwangsstrafe gegenüber der Gesellschaft, wenn zwischen Androhung und Festsetzung dieser Zwangsstrafe ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde, liegt – soweit ersichtlich – noch keine Rechtsprechung des VwGH vor. Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 12. August 2025