

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schmidt Pirker Podoschek Rechtsanwälte OG, Gertrude-Fröhlich-Sandner-Straße 3, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 10. März 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. März 2025 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Zwangsstrafe mit 250 Euro für die Körperschaftsteuererklärung und mit 250 Euro für die Umsatzsteuererklärung (insgesamt 500 Euro) 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

Mit Schreiben vom 03.01.2025 wurde ***Bf1*** von der belangten Behörde aufgefordert, die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung 2023 für die von ihm vertretene Gemeinschaftsdnerin unter Setzung einer Nachfrist bis zum 10.02.2025 einzureichen. Für den Fall der Nichtbefolgung wurde eine Zwangsstrafe in Höhe von insgesamt 1.000 Euro (500 Euro pro säumiger Erklärung) angedroht.

Mit Bescheid vom 05.03.2025 wurde die angedrohte Zwangsstrafe in der Höhe von 1.000 Euro festgesetzt. Dies mit der Begründung, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich, weil die vorgenannten Abgabenerklärungen nicht bis zur gesetzten Nachfrist eingereicht worden seien.

Dagegen erhob der Insolvenzverwalter fristgerecht Beschwerde. Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) führte aus, dass er seit Beginn des Konkursverfahrens zu keinem Zeitpunkt in der Lage gewesen sei, Steuererklärungen abzugeben. Die Buchhaltung aus der Zeit vor

Insolvenzeröffnung sei offenkundig unvollständig. Er sei immer noch damit befasst, diese bestmöglich zu vervollständigen. Angesichts der Unsicherheiten sei ihm die Abgabe einer Steuererklärung für Zeiträume vor Insolvenzeröffnung aber derzeit weder möglich noch zumutbar.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.06.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und führte zusammengefasst aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Insolvenzverwalter hinsichtlich des Insolvenzvermögens gesetzlicher Vertreter des Schuldners, somit gesetzlicher Vertreter iSd § 80 Abs. 1 BAO sei. Die Belastung am Abgabenkonto sei nicht beim Insolvenzverwalter persönlich, sondern am Konto der Abgabenschuldnerin erfolgt. Die Zwangsstrafe sei ordnungsgemäß angedroht worden. Das Vorbringen, der Insolvenzverwalter hätte nicht über alle Unterlagen verfügt, um vollständige und richtige Erklärungen abzugeben, führe nicht zu einer objektiven Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit hinsichtlich der gebotenen Einreichung von Abgabenerklärungen. Hinsichtlich der Bemessung sei bei einem Rahmen von bis zu 5.000 Euro eine angemessene und verhältnismäßige Ermessensübung erfolgt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass der Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe an ***Bf1***. GmbH gerichtet und ihm in seine Kanzlei zugestellt worden sei. Die Zwangsstrafe sei daher gegenüber ihm und nicht gegenüber der sich in Konkurs befindlichen GmbH geltend gemacht worden. Zudem verwies er auf seine Ausführungen in der Beschwerde und ein Schreiben des BMF an Insolvenzverwalterinnen und Insolvenzverwalter von Mitte März 2025 in Bezug auf Erklärungsabgaben, Fristen sowie Androhungen und Festsetzung von Zwangsstrafen.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 30.07.2025 zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung die Abweisung. Ergänzend wurde ausgeführt, dass für den Bf. – auch ohne Kenntnis des im Vorlageantrag angesprochenen Schreibens des BMF – die Möglichkeit bestanden habe, auf die Androhung der Zwangsstrafe zu reagieren. Dem Bf. sei es als Rechtsanwalt durchaus zuzumuten, die Konsequenzen der Androhung einer Zwangsstrafe zu erahnen. Wäre der Bf. somit nach Zustellung der Androhung mit dem Finanzamt in Kontakt getreten, hätte eine Schätzung bzw. Fristverlängerung erfolgen können. Die Zwangsstrafe sei nicht gegenüber dem Insolvenzverwalter persönlich, sondern in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter festgesetzt worden. Die Buchung sei auf dem Abgabenkonto der Vertretenen erfolgt. Gegen die Herabsetzung der Zwangsstrafe im Zuge der Ermessensübung durch das Gericht bestünden allerdings grundsätzlich keine Bedenken.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Über das Vermögen der ***2***. wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum*** das Konkursverfahren eröffnet und Rechtsanwalt ***3*** zum Insolvenzverwalter bestellt.

Die Frist zur Übermittlung der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2023 wurde nicht gewahrt. Daher wurde der Insolvenzverwalter als Vertreter der abgabepflichtigen Gemeinschuldnerin von der belangten Behörde mit Schreiben vom 03.01.2025 dazu aufgefordert, entsprechende Abgabenerklärungen einzureichen. Diese Erinnerung wurde unter Setzung einer Nachfrist bis 10.02.2025 verschickt und die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 1.000 Euro (500 Euro je säumiger Erklärung) angedroht.

Dieser Aufforderung kam der Insolvenzverwalter nicht nach. Es wurden weder die Abgabenerklärungen eingereicht noch ein Antrag auf Fristverlängerung gestellt. Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen seit Bestellung zum Insolvenzverwalter wurden erfüllt (Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Meldung von Lohnabgaben).

Mit Bescheid vom 05.03.2025 wurde die angedrohte Zwangsstrafe iHv 1.000 Euro festgesetzt und auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin verbucht. Der Bescheid wurde an ***Bf1*** adressiert und zugestellt. Dieser erhob fristgerecht Beschwerde dagegen.

Die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wurden mit Bescheiden vom 26.06.2025 festgesetzt, wobei eine Schätzung durch die Abgabenbehörde erfolgte. In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde wurden die Abgabenerklärungen samt Jahresabschluss nachgereicht. Über die Beschwerde wurde noch nicht entschieden.

2. Beweiswürdigung

Dass der Bf. zum Insolvenzverwalter in dem am ***Datum*** eröffneten Insolvenzverfahren der Gemeinschuldnerin bestellt wurde, ist unstrittig.

Die Feststellung, dass die Erklärungen für das Jahr 2023 nicht fristgerecht eingereicht wurden, ergibt sich aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das elektronische Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung. Dass die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von jeweils 500 Euro bei nicht fristgerechter Nachreichung der Abgabenerklärungen angedroht wurde, gründet auf den aktenkundigen Bescheid vom 03.01.2025. Dieser wurde an ***Bf1*** adressiert und zugestellt.

Dass der Bf. der Aufforderung zur Einreichung der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung 2023 innerhalb der festgelegten Nachfrist nicht nachgekommen ist, geht aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das elektronische Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung hervor. Der Bf. hat dazu in seiner Beschwerde vorgebracht, dass die Buchhaltung aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung unvollständig sei und ihm daher die Abgabe einer Steuererklärung für Zeiträume vor Insolvenzeröffnung weder möglich noch zumutbar gewesen sei. Auf diese Einsichtnahme gründet auch die Feststellung, dass die laufenden abgabenrechtlichen Offenlegungsverpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt wurden.

Die Feststellung, dass dem Bf. die Zwangsstrafe nicht direkt (persönlich) sondern als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der Gemeinschuldnerin vorgeschrieben wurde, gründet auf die Bescheidadressierung. Die Verbuchung auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin ist im elektronischen Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ersichtlich. Dass die Beschwerde vom Insolvenzverwalter fristgerecht erhoben wurde, ist unstrittig.

Aus der Einsichtnahme in das elektronische Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2023 mit Bescheiden vom 26.06.2025 festgesetzt wurden. Die Feststellung, dass die Abgabenerklärungen mittlerweile nachgereicht wurden, gründet auf die aktenkundige Beschwerde vom 16.07.2025 gegen die im Schätzungswege ergangenen Abgabenbescheide.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtliche Grundlagen

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 § 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 derselben mit Setzung einer angemessenen Frist zur Einbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden und haben sich um die Einhaltung der abgabenrechtlichen Bestimmungen zu kümmern.

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 vorliegenden Beschwerdefall war strittig, ob die Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach zu Recht verhängt wurde.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (VwGH 26.03.2014, 2013/13/0022). Die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (VwGH 24.05.2007, 2006/15/0366).

Die Verhängung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (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.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss gemäß § 111 Abs. 2 BAO der Verpflichtete unter Androhung einer solchen 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.

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 Insolvenzverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Insolvenzmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO (VwGH 15.09.2020, Ra 2020/15/0073). Den Insolvenzverwalter trifft daher ab seiner Bestellung die persönliche Verpflichtung, die Abgabenerklärungen für die Gemeinschuldnerin einzureichen. Diese Verpflichtung besteht unabhängig davon, ob der Insolvenzverwalter 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 30.07.2000, 96/14/0105).

Die Verhängung der Zwangsstrafe ist 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). Denn für die Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen ist unmaßgeblich, ob das Wissen des Insolvenzverwalters im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen zur Erstellung richtiger Erklärungen ausreicht. Vielmehr besteht in solchen Fällen die Möglichkeit, vorläufige Erklärungen, die nach bestem Wissen und Gewissen erstellt werden, abzugeben.

Zur Beschwerdelegitimation ist festzuhalten, dass entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH mit der Insolvenzeröffnung die Wahrnehmung aller abgabenrechtlicher Belange des Schuldners auf den Insolvenzverwalter übergeht und somit auch das Beschwerderecht nur dem Insolvenzverwalter zusteht. Der für die Beschwerdeerhebung legitimierte Insolvenzverwalter hat nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen fristgerecht Beschwerde eingebracht.

Im vorliegenden Beschwerdefall war der Insolvenzverwalter verpflichtet, die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 für die Gemeinschuldnerin einzureichen, obwohl dieser Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens lag. Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurde die Zwangsstrafe ordnungsgemäß angedroht. Der angefochtene Bescheid wurde – ebenso wie die Androhung – an den Bf. in seiner Funktion als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren der „***2***“ gerichtet und zugestellt. Die Verbuchung erfolgte auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin und nicht auf dem persönlichen Abgabenkonto des Insolvenzverwalters.

Da der Festsetzung der Zwangsstrafe mit dem hier angefochtenen Bescheid eine Aufforderung bzw. Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO an den zur Einreichung verpflichteten Insolvenzverwalter voranging, waren die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung der Zwangsstrafe nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Grunde nach erfüllt. Das bloße Vorbringen des Bf., er hätte als Insolvenzverwalter nicht über alle Unterlagen verfügt, um vollständige und richtige Erklärungen abzugeben, führt nicht zu einer objektiven Unmöglichkeit

oder Unzumutbarkeit hinsichtlich der gebotenen Einreichung von Abgabenerklärungen. Es wurde vom Bf. weder eine Fristverlängerung beantragt, die Vornahme einer Schätzung angeregt oder sonst vor Ablauf der gesetzten Frist in irgendeiner Weise mit der Abgabenbehörde Kontakt aufgenommen.

Die belangte Behörde hat 10 % des maximal möglichen Ausmaßes der Zwangsstrafe verhängt. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Bf. seinen weiteren abgabenrechtlichen Verpflichtungen ab Insolvenzeröffnung ordnungsgemäß nachgekommen ist. Mittlerweile wurden auch die säumigen Abgabenerklärungen durch den steuerlichen Vertreter nachgereicht. Es wird daher vom Bundesfinanzgericht eine Zwangsstrafe von 5 % des maximal möglichen Ausmaßes (250 Euro je säumiger Erklärung) für angemessen erachtet. Der Beschwerde war teilweise Folge zu geben und die Höhe der Zwangsstrafe auf 500 Euro herabzusetzen.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Entscheidungswesentlich war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. September 2025