

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache Mag. ***Name_MVer*** als Masseverwalterin der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Reisch Rechtsanwälte GmbH, Landstraßer Hauptstraße 1a, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 12. November 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. November 2025 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 Bf. ist eine Kommanditgesellschaft, über deren Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum***, eingetragen am ***Datum*** das Konkursverfahren eröffnet und ***Name_MVer*** als Masseverwalterin bestellt wurde. ***NameMVer-StV*** ist zu deren Stellvertreter bestellt.

Den Betriebsgegenstand der Bf. bilden Erwerb, Besitz, Verwaltung und Verwertung von Beteiligungen, Immobilienwesen sowie Entwicklung und Verkauf von Grundstücken.

1. Bescheid über die Androhung einer Zwangsstrafe – EUR 250,00:

Mit Bescheid über die Androhung der Zwangsstrafe vom 3. September 2025 wurde ***Name_MVer*** als Masseverwalterin der Bf. aufgefordert, die bis dahin nicht eingereichte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften – E6 für das Jahr 2024 unter Setzung einer Nachfrist bis 13. Oktober 2025 nachzureichen.

2. Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe – EUR 250,00:

Infolge der Nichteinreichung der Erklärung von Einkünften von Personengemeinschaften gemäß § 188 BAO für 2024 bis spätestens 13. Oktober 2025 wurde mit Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe vom 5. November 2025 eine Zwangsstrafe iHv EUR 250,00 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich gewesen, da Erklärung über die Feststellung gemäß § 188 BAO für 2024 nicht bis spätestens 13. Oktober 2025 eingereicht worden sei.

3. Beschwerde vom 12. November 2025:

Gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe iHv EUR 250,00 erhob ***Name_MVer*** als Masseverwalterin der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und ersuchte um Schätzung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften für das Jahr 2024.

Begründend wurde ausgeführt, der Masseverwalterin seien keine aussagekräftigen Unterlagen zur Erstellung der Abgabenerklärungen 2024, sohin einen Zeitraum vor Insolvenzeröffnung eröffnet worden. Mangels Masse habe ein Steuerberater nicht beauftragt werden können. Die Erstellung der Abgabenerklärungen sei daher nicht möglich gewesen.

Die Masseverwalterin ersuche daher um Schätzung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften gemäß § 184 BAO für das Jahr 2024.

4. Beschwerdeverentscheidung vom 11. Dezember 2025:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. Dezember 2025 wurde die Beschwerde vom 12. November 2025 gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe iHv EUR 250,00 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, mit Bescheid über die Androhung einer Zwangsstrafe vom 3. September 2025 sei ***Name_MVer*** als Masseverwalterin aufgefordert worden, die bis dahin unter Missachtung der gesetzlichen Verpflichtung zur Einreichung der nicht eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung – E6) unter Setzung einer Nachfrist bis 13. Oktober 2025 nachzureichen. Die Einreichung dieser Steuererklärung sei bis 31. Oktober 2025 nicht erfolgt.

Soweit die Bf. angebe, der Insolvenzverwalterin seien keine aussagekräftigen Unterlagen zur Erstellung der Abgabenerklärung 2024, betreffend einen Zeitraum vor Insolvenzeröffnung

eröffnet und ein Steuerberater mangels Masse nicht beauftragt werden und die Erstellung der Abgabenerklärungen daher unmöglich gewesen sei, sei dem entgegenzuhalten:

Abgabenerklärungen seien ein gesetzlich bestimmtes Instrument zur Offenlegung. Insbesondere würden sie den Abgabenbehörden ermöglichen, alle abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen zu erfassen und zu überprüfen.

Unabhängig von der ohnehin bestehenden Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen, seien sie insbesondere auch dann einzureichen, wenn eine Person zur Einreichung aufgefordert werde. Dies selbst dann, wenn der Aufgeforderte die Rechtsansicht vertrete, nicht abgabepflichtig zu sein oder in der Folge auch tatsächlich nicht abgabepflichtig sei.

§ 111 Abs. 1 BAO bestimme, dass die Abgabenbehörden berechtigt seien, 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 gehöre auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung bestehe. Nach Abs. 3 leg. cit. dürfe die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von EUR 5.000,00 nicht übersteigen.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt werde, müsse 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 sei.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen vertretenen juristischen Personen 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. Auch ein Insolvenzverwalter sei nach § 80 Abs. 1 BAO zum Kreis der gesetzlichen Vertreter zu zählen. Somit habe ihn ab seiner Bestellung die persönliche Verpflichtung getroffen, die Abgabenerklärungen für die Gemeinschuldnerin einzureichen. Diese Verpflichtung treffe ihn auch für Zeiträume, die vor der Eröffnung des Konkursverfahrens lagen. Da die Bf. als Insolvenzverwalterin dieser Verpflichtung nach § 80 BAO nicht nachgekommen sei, haben über sie zu Recht Erzwingungsstrafen verhängt werden können (vgl. VwGH 29.11.1972, Zl. 134/72).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stelle die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 28.10.1998, Zl. 98/14/0091; 24.5.2007, Zl. 2006/15/0366).

Das bloße Vorbringen der Bf., sie hätte (als Insolvenzverwalterin) 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 (vgl. VwGH 20.9.1988, Zl. 88/14/0066). Vielmehr hätte in solchen Fällen die Möglichkeit bestanden, vorläufige Erklärungen, die nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden seien, abzugeben (vgl. UFS 30.3.2006, GZ. RV/0389-S/05).

Zudem gehe aus dem Verfahrensgang hervor, dass binnen der gesetzten Frist keine Fristverlängerung beantragt und/oder die Vornahme einer Schätzung angeregt worden oder sonst vor Ablauf der gesetzten Fristen in irgendeiner Weise mit der Abgabenbehörde Kontakt aufgenommen worden sei, um die angedeuteten Schwierigkeiten näher darzulegen – was als zumindest gebotener Umstand angesehen werden müsse.

Nachweislich sei seitens der Abgabenbehörde explizit aufgefordert worden, tätig zu werden. Allerdings sei eine Reaktion des Masseverwalters erst nach Ablauf der Frist und Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgt.

Schließlich sei noch festzuhalten, dass die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen unabhängig von jeglicher Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde bestehe. Die belangte Behörde habe somit, in ihrem freien Ermessen, die Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht festsetzen können.

Auch hinsichtlich der Höhe komme der Abgabenbehörde ein Ermessen zu, wobei auch hier die Ermessensausübung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit – unter Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei – und nach Zweckmäßigkeit – unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben - zu vollziehen sei. Bei der Ausübung des Ermessens sollen insbesondere die Anzahl der ausständigen Steuererklärungen, der Verschuldensgrad und das bisherige Verhalten berücksichtigt werden.

Im gegenständlichen Fall bewege sich die festgesetzte Zwangsstrafe bei 5% der maximal zulässigen Höhe, wodurch dem Umstand, dass es sich nur um *eine Steuererklärung* gehandelt habe, entsprechend Rechnung getragen worden sei. Es könne somit keine unsachgemäße Handhabung der Abgabenbehörde hinsichtlich der in § 111 BAO eingeräumten Befugnisse und auch kein Ermessensmissbrauch erkannt werden. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

5. Vorlageantrag vom 18. Dezember 2025:

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2025 beantragte ***Name_MVer*** als Masseverwalterin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, am 12. November 2025 habe die Masseverwalterin den Antrag auf Schätzung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2024 postalisch eingereicht. Der Insolvenzverwalterin würden keine Unterlagen vorliegen, es gebe auch keinen Steuerberater.

6. Vorlagebericht vom 23. März 2026:

Nach den weiteren Ausführungen im Vorlagebericht des Finanzamtes werde beantragt, die Beschwerde aus den in der Beschwerdeentscheidung angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass mangels Masse die Beauftragung eines Steuerberaters nicht erfolgen habe können, wird ergänzend bemerkt, dass die den Masseverwalter treffende persönliche Verpflichtung, für den Gemeinschuldner die Abgabenerklärungen einzureichen, unabhängig davon bestehe, ob der Masseverwalter für die Erstellung der Abgabenerklärungen eines Steuerberaters bedürfe und ob dieser Steuerberater finanziert werden könne (vgl. VwGH 30.07.2002, Zl. 96/14/0105).

Zudem werde ergänzend angeführt, dass das Recht auf Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde nach auch bei Vorliegen eines Schätzungsversuchens seitens der Bf. bestehe, weil dieses die Abgabenerklärung nicht ersetze (vgl. BFG 22.12.2025, GZ. RV/7104026/2025).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Festsetzung der Zwangsstrafe iHv EUR 250,00 zu Recht erfolgte, da die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung – E6) für 2024 nicht bis 13. Oktober 2025 nachgereicht wurde.

Seitens der Masseverwalterin wurde die Nichteinreichung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften damit gerechtfertigt, es seien ihr keine aussagekräftigen Unterlagen eröffnet und mangels Masse habe ein Steuerberater nicht beauftragt werden können. Es sei daher seitens der Masseverwalterin um eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO ersucht worden.

1. Sachverhalt:

Die Bf. ist eine Kommanditgesellschaft, über deren Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum***, eingetragen am ***Datum*** das Konkursverfahren eröffnet und ***Name_MVer*** als Masseverwalterin bestellt wurde.

Den Betriebsgegenstand der Bf. bilden Erwerb, Besitz, Verwaltung und Verwertung von Beteiligungen, Immobilienwesen sowie Entwicklung und Verkauf von Grundstücken.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie aus dem dazu erstatteten Parteivorbringen und ist im Wesentlichen unstrittig.

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. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

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

Nach § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist nach § 111 Abs. 4 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich 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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen vertretenen juristischen Personen obliegen. Mitunter haben sie sich auch um die abgabenrechtlichen Bestimmungen zu sorgen.

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 (vgl. VwGH 02.10.2014, Zl. Ro 2014/15/0028; 04.05.2017, Zl. Ra 2017/16/0061; 15.09.2020, Zl. 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 die Unterstützung eines Steuerberaters bedarf und ob dieser finanziert werden kann und trifft ihn auch für Zeiträume, die vor der Eröffnung des Konkursverfahrens

lagen (vgl. VwGH 03.03.1987, Zl. 86/14/0130). Auf ein Verschulden kommt es nicht an, da der Zweck der Zwangsstrafe nicht die Bestrafung einer Person (vgl. VwGH 12.06.2024, Zl. Ra 2023/13/0017) ist. Zwangsstrafen stellen Mittel dar, die eingesetzt werden, um die Befolgung von aufgrund gesetzlicher Bestimmungen aufgetragener Verpflichtungen sicherzustellen (vgl. VwGH 27.09.2000, Zl. 97/14/0112).

Die Abgabenbehörde ist nach § 111 Abs. 1 BAO dazu befugt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zu erzwingen. Im Zuge eines Zwangsstrafverfahrens ist daher zu prüfen, ob derartige gesetzliche Befugnisse vorliegen und ob allenfalls Verweigerungsrechte der Anordnung der Behörde entgegenstehen (vgl. VwGH 12.06.2024, Zl. Ra 2023/13/0017).

Gemäß § 133 Abs. 1 Satz 2 BAO ist zur Einreichung der Abgabenerklärung verpflichtet, wer hierzu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Einreichung von Abgabenerklärungen stellt somit eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 26.03.2014, Zl. 2013/13/0022, mwN).

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. 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 (vgl. VwGH 20.03.2007, 2007/17/0063, RS 2).

zur Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach:

Die belangte Behörde hat die Masseverwalterin zur Erklärungsabgabe aufgefordert, weshalb diese eine Erklärungspflicht traf und zur Vorlage der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung – E6) für 2024 verpflichtet war. Die Masseverwalterin ist der Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung der Feststellungserklärung 2024 nicht nachgekommen und blieb auch die abgabenbehördliche Aufforderung – unter Androhung einer Zwangsstrafe – zur Einreichung dieser Feststellungserklärung 2024 bis zur gesetzten Nachfrist erfolglos.

Da die Masseverwalterin ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtung nicht nachgekommen ist, erfolgte die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht.

zur Höhe der Zwangsstrafe:

Bei der Ermessensübung ist im Beschwerdefall zu berücksichtigen:

- das bisherige Verhalten der Partei bei der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten,
- der Grad des Verschuldens,

- die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen,
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen,
- die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung (vgl. Ritz/Koran, BAO, § 111, Rz. 10 mit dort angeführter Judikatur).

Grad des Verschuldens: Die Bf. hat trotz Erinnerung die Erklärung der der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung – E6) für 2024 nicht eingebracht; erst nach der Zwangsstrafenfestsetzung wurde dies nachgeholt.

Höhe der allfälligen Abgabennachforderung: Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen stellt – anders als bei Ritz/Koran, a.a.O., angeführt – nach der jüngeren Judikatur 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 (vgl. BFG 15.04.2019, GZ. RV/7103113/2018, 09.09.2025, RV/2100602/2025).

Wirtschaftliche Verhältnisse: Die belangte Behörde verwies im Vorlagebericht darauf, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen durch die Festsetzung an der unteren Grenze (250,00 Euro) Rechnung getragen worden sei. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen für das Jahr 2024 - EUR 50.173,20.

abgabenrechtliche Bedeutung: Die verlangte Leistung ist von hoher abgabenrechtlicher Bedeutung, sichert sie doch die richtige Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ist als Feststellungsbescheid auch für die nachgelagerten Veranlagungen der beteiligten Gesellschafter von Bedeutung. Zudem steht es der Verwaltungsökonomie entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst urgieren muss.

Die belangte Behörde hat das Ermessen der Höhe nach dahingehend ausgeübt, dass die Zwangsstrafe mit 250,00 Euro, d.s., 5% des möglichen Höchstbetrages, festgesetzt wurde.

So im vorliegenden Fall erst mit Beschwerde vom 12. November 2025 eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO angeregt wurde, ist darauf zu verweisen, dass

Das Bundesfinanzgericht erachtet daher eine Zwangsstrafe iHv. 250,00 Euro (d.s. 5% des maximal möglichen Ausmaßes) für angemessen.

3. 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als die Festsetzung einer Zwangsstrafe bloß auf einer Sachverhaltsbeurteilung beruht. Es war daher keine Revision zuzulassen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden:

Hinweis:

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO können schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person oder einem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG zugestellt werden. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Wien, am 25. März 2026