

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 20. Jänner 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. Dezember 2024 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Verfahrensgang/festgestellter Sachverhalt

Die ***Bf1*** (in der Folge "Gesellschaft") wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ***4*** errichtet und am ***5*** im Firmenbuch eingetragen. Alleingesellschafterin war ab 8.6.2010 die ***3*** (in der Folge "Alleingesellschafterin").

Mit Gesellschafterbeschluss der Alleingesellschafterin vom 15.9.2021 wurde die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft, die Abberufung der bisherigen Geschäftsführer sowie die Bestellung dieser zu Liquidatoren der Gesellschaft beschlossen. Die diesbezüglichen Eintragungen im Firmenbuch erfolgten am 20.10.2021.

Die belangte Behörde stellte am 7.6.2022 eine Unbedenklichkeitsbescheinigung, aus, mit welcher zum Ausdruck gebracht wurde, dass seitens der Abgabenbehörde gegen die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch keine steuerlichen Bedenken bestehen.

Mit Gesellschafterbeschluss der Alleingesellschafterin vom 20.6.2022 wurde der Bericht des Liquidators zur Beendigung der Gesellschaft genehmigend zur Kenntnis genommen, diesem die Entlastung erteilt und ***2*** zum Verwahrer der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer bestellt.

Der Antrag auf Löschung wurde am ***6*** an das Handelsgericht Wien gestellt und die Löschung am ***7***2022 im Firmenbuch eingetragen.

Die Gesellschaft ist seit ihrer Löschung im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation vermögenslos.

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 31.12.2024** setzte das Finanzamt gegenüber der Gesellschaft, die zu diesem Zeitpunkt bereits im Firmenbuch gelöscht war, unter Hinweis darauf, dass die Körperschaftssteuererklärung 2022 und die Umsatzsteuererklärung 2022 nicht bis zur angeführten Frist (28.10.2024) eingereicht worden seien, eine (vorher am 18.9.2024 angedrohte) **Zwangsstrafe** in Höhe von 1.000,00 Euro fest.

Der Bescheid war adressiert an die ***Bf1*** zH ***8***

Mit Schreiben vom 20.1.2025 erhob die ***8*** namens und auftrags der (im Firmenbuch gelöschten) Gesellschaft Beschwerde gegen den an die Gesellschaft ergangenen Zwangsstrafen-Bescheid vom 31.12.2024 und führe begründend aus, dass eine Androhung der Zwangsstrafe (mit Bescheid vom 18.9.2024) nicht erfolgt sei. Die steuerliche Vertretung habe keine solche erhalten, auch im Posteingangsbuch von FinanzOnline finde sich keine Zustellung des Androhungsschreibens. Die Zwangsstrafe sei deshalb aufzuheben

Mit **Beschwerdevorentscheidung** der belangten Behörde vom **25.2.2025** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monats April bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende des Monats Juni jeden Folgejahres einzureichen seien. Aufgrund der aktuellen Aktenlage seien Vordrucke der Abgabenerklärungen am 08.12.2022 versendet worden. Die Abgabenbehörden sei 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 gehöre auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung bestehe.

Mit Schriftsatz vom **17.3.2025** stellte die ***8*** namens der (im Firmenbuch gelöschten) Gesellschaft einen **Vorlageantrag** und führte (auszugsweise) aus:

*„Die Zwangsstrafenverhängung betreffend die Steuererklärungen 2022 unserer ehemaligen Klientin erfolgte zu Unrecht. ***1*** wurde bereits mit Stichtag 31.10.2021 liquidiert. Im Jahr 2022 war diese Gesellschaft nicht mehr existent, da sie im Firmenbuch gelöscht wurde. Sie konnte somit weder körperschafts- noch umsatzsteuerpflichtig sein. Dieser Sachverhalt war der Finanz bekannt. Sie hatte im Zuge der letzten Steuererklärung für 2021 auch eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt, eben als Bestätigung dafür, dass keine weiteren Steuerpflichten mehr anstehen, womit die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht werden konnte. Die Verhängung der Zwangsstrafe ist rechtswidrig wenn die verlangte Leistung unmöglich wäre (vgl. zB.: VwGH 16. 2.1994, 93/13/0025.). Sie ist somit nur ein Mittel zum Zweck aber niemals ein Selbstzweck. Tanzer/Unger, BAO 20258 (2024). Wo kein Zweck, kann auch keine Strafe verhängt werden. Somit kann mangels Steuererklärungspflicht auch keine Zwangsstrafe verhängt werden, da in diesem Zusammenhang keine Leistung mehr erzwungen werden kann. [...]“*

Es wurde ersucht die Zwangsstrafe aufgrund fehlender Rechtsgrundlage ersatzlos aufzuheben.

Mit **Vorlagebericht vom 19.5.2025** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Als Beschwerdeführerin wurde die Gesellschaft, vertreten durch die ***8*** angemerkt. Die belangte Behörde gab (auszugsweise) folgende Stellungnahme ab:

„Eine GesmbH in Liquidation muss bis zur Löschung im Firmenbuch alle steuerlichen Pflichten erfüllen, einschließlich der Abgabe von Steuererklärungen. Die Steuerpflicht endet nicht mit der Liquidationserklärung, sondern erst mit der tatsächlichen Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch. Damit liegt bis 18.08.2022 (Löschung im FB) eine Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen vor.

Hinsichtlich Bescheidadressierung wird vorgebracht, dass die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person oder Personengesellschaft bloß deklaratorischen Charakter hat und nicht die Rechtsfähigkeit beendet, so lange Vermögen vorhanden ist (OGH 19.6.2006, 8 ObA 46/06g) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt – also zB Abgaben noch festzusetzen – sind.

Aufgrund der VwGH Judikatur vom 30.5.2023, Ra 2023/16/0047 (NL 08/2023) führt die Löschung im Firmenbuch nach Liquidation zur Vollbeendigung der Gesellschaft (Verlust der Rechtspersönlichkeit), wenn aus noch offenen Abgabenverfahren kein „Aktivvermögen“ mehr resultieren kann.

Im gegenständlichen Fall wurde zusätzlich zur Löschung aus dem Firmenbuch am 07.06.2022 eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt, dass von Seiten der Finanzverwaltung keine Bedenken gegen eine Löschung der Beschwerdeführerin besteht.

Es ist dem ehemaligen steuerlichen Vertreter Recht zu geben, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der Löschung im Firmenbuch und der Vermögenslosigkeit in Kombination mit der Judikatur des VwGH daher als vollbeendet angesehen werden muss.

Der Zwangsstrafenbescheid erging daher zu Unrecht. Da eine Vorlage von der ehemaligen steuerlichen Vertretung eingereicht wurde, wird von der ho. Behörde diese vorgelegt und wird beantragt das Verfahren darüber einzustellen, da die Beschwerdeführerin nicht mehr existent ist.“

Für den Fall, dass das Gericht die rechtliche Beurteilung der Behörde als nicht korrekt ansehe, werde beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Errichtung der Gesellschaft, zur Auflösung und Liquidation der Gesellschaft sowie zur Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation gründen sich auf eine Abfrage des Firmenbuches einschließlich der dort archivierten Urkunden (Gesellschafterbeschlüsse, Firmenbuch-Anträge, etc). Die dort hinterlegten Daten decken sich mit den Ausführungen der Verfahrensparteien.

Die Feststellung, dass die Gesellschaft seit ihrer Löschung im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation vermögenslos ist, beruht darauf, dass die belangte Behörde selbst im Vorlagebericht ausführt, dass zusätzlich zur Löschung aus dem Firmenbuch am 07.06.2022 eine Unbedenklichkeitsbescheinigung durch das Finanzamt Österreich ausgestellt wurde und damit dargelegt wurde, dass von Seiten der Finanzverwaltung keine Bedenken gegen eine Löschung der Gesellschaft bestünden.

Unstrittig ergibt sich aus der Aktenlage auch, dass der bekämpfte Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31.12.2024 (und in der Folge auch die Beschwerdeentscheidung vom 25.2.2025) nach der Löschung der Gesellschaft vom ***7***2022 an die Gesellschaft zHd. der ***8*** ergangen sind.

Rechtliche Beurteilung

Nach der Rechtsprechung des OGH verliert eine Kapitalgesellschaft ihre Parteifähigkeit mit ihrer Vollbeendigung, die ihre Vermögenslosigkeit und (kumulativ) ihre Löschung im Firmenbuch voraussetzt. Die Löschung im Firmenbuch - sei es zufolge Nichteröffnung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG, sei es aufgrund von Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG, sei es nach Beendigung einer Liquidation gemäß § 93 GmbHG - wirkt insofern nur deklarativ, als eine gelöschte Gesellschaft fortbesteht, solange sie noch über Aktivvermögen verfügt. Bis zum Beweis des Gegenteils ist davon auszugehen, dass eine im Firmenbuch gelöschte Kapitalgesellschaft vermögenslos ist (vgl. OGH 26.2.2020, 9ObA137/19s, zu einer infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöschten GmbH).

Auch der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass die Löschung einer GmbH im Firmenbuch insofern nur deklarativ wirkt, als sie nicht zum Verlust der Parteifähigkeit führt, solange Vermögen vorhanden ist (vgl etwa VwGH 30.05.2023, Ra 2023/16/0047; VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035; VwGH 19.4.2017, Ra 2017/17/0147; VwGH 1.3.2018, Ra 2015/16/0074).

In seinem Erkenntnis vom 30.05.2023, Ra 2023/16/0047, welches den Fall der Löschung einer GmbH im Firmenbuch nach Liquidation betraf, hielt der VwGH ua Folgendes fest:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. Oktober 2014, Ro 2014/13/0035, unter Bezugnahme auf seine bisherige Judikatur ausgeführt, dass die Löschung einer GmbH im Firmenbuch insofern nur deklarativ wirkt, als sie nicht zum Verlust der Parteifähigkeit führt, solange Vermögen vorhanden ist. Die Rechtssubjektivität einer wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöschten GmbH besteht solange fort, als noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind und diese Abgabenfestsetzung zu einem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen kann, etwa durch Anrechnung von Steuervorauszahlungen, Abzugsteuern oder Vorsteuern (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0027). Im konkreten Fall verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines solchen Abwicklungsbedarfs und damit die Parteifähigkeit der gelöschten GmbH, weil das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht weder direkt noch indirekt ein abwickelbares Aktivvermögen der gelöschten GmbH betraf.

Auch wenn diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sachverhaltsmäßig die amtswegige Löschung einer GmbH aufgrund ihrer Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG zugrunde lag, zeigt die Revision nicht auf, dass diese Judikatur nicht auch auf den revisionsgegenständlichen Fall einer nach durchgeführter Liquidation erfolgten Löschung einer vermögenslosen GmbH im Firmenbuch übertragbar wäre.

Die Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO führt nicht dazu, dass eine GmbH nicht ihre Parteifähigkeit verliert, wenn im Zeitpunkt der Löschung der vermögenslosen GmbH im Firmenbuch nach erfolgter Liquidation kein Abwicklungsbedarf mehr besteht. Der Verlust der Parteifähigkeit ergibt sich bei einer amtswegigen Löschung einer GmbH wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG - entgegen dem Vorbringen in der Amtsrevision - nicht aus dem Fehlen einer § 80 Abs. 3 BAO entsprechenden Regelung, sondern daraus, dass kein Abwicklungsbedarf mehr besteht, wenn eine Abgabenfestsetzung zu keinem Aktivvermögen mehr führen kann.

Soweit die Amtsrevision das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2012, 2010/15/0026, zur Kommanditgesellschaft ins Treffen führt, ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis festgehalten hat, dass eine GmbH durch die Löschung im Firmenbuch ihre Rechtssubjektivität nicht verliert, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was insbesondere dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Oktober 2014, Ro 2014/13/0035, ausgeführt hat, ist ein solcher Abwicklungsbedarf nicht gegeben, wenn die Abgabenfestsetzung zu keinem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen kann.

Im revisionsgegenständlichen Fall ist das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis gelangt, dass die Vollbeendigung der B GmbH bereits mit der nach durchgeführter Liquidation erfolgten Löschung im Firmenbuch eingetreten sei, weil die Gesellschaft bereits damals vermögenslos gewesen sei und auch in weiterer Folge kein abwickelbares Vermögen habe entstehen können. Dass das Bundesfinanzgericht aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu diesem Ergebnis hätte gelangen dürfen, vermag die Revision nicht aufzuzeigen.“

Die Rechts- und Parteifähigkeit einer GmbH bleibt daher auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch solange erhalten, als noch Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind. An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher grundsätzlich rechtswirksam (vgl. VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220).

Bis zur Vollbeendigung braucht die aufgelöste Gesellschaft - so wie bisher - einen gesetzlichen oder gewillkürten Vertreter.

In der Zeit zwischen Auflösung und Vollbeendigung (vollständige Abwicklung aller Rechtsverhältnisse) fungiert grundsätzlich der vormalige Geschäftsführer als "geborener Liquidator" (vgl. VwGH 23.6.1993, 91/15/0157; VwGH 17.12.1993, 92/15/0121; UFS 17.12.2008, RV/0527-K/06; UFS 12.3.2009, RV/0292-K/07). An ihn können an die Gesellschaft adressierte Erledigungen bis zur Bestellung eines Liquidators noch zugestellt werden.

Der Auflösung folgt i.d.R. die Liquidation oder Abwicklung (§ 89 GmbHG). Während dieser Zeit wird eine Kapitalgesellschaft durch die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren oder Abwickler (§ 93 GmbHG) vertreten.

Nach Beendigung der Liquidation und Entlastung der Liquidatoren erfolgt die Löschung im Firmenbuch (§ 157 UGB, § 93 GmbHG). Mit ihr endet auch das Liquidatorenamt. Die Regelung des § 80 Abs 3 BAO, wonach Vertreter einer aufgelösten GmbH nach Beendigung der Liquidation derjenige ist, der nach § 93 Abs 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war, gilt nur für eine noch parteifähige GmbH (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸ § 80 Tz 13).

Im vorliegenden Fall ist die Gesellschaft seit ihrer am ***7***2022 erfolgten Löschung im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation vermögenslos, es besteht kein Abwicklungsbedarf, was auch durch die Unbedenklichkeitsbescheinigung der belangten Behörde bestätigt wurde. Damit liegt eine Vollbeendigung der Gesellschaft vor. Der Zwangsstrafenbescheid der belangten Behörde erging erst am 31.12.2024.

Wird ein Bescheid an eine Kapitalgesellschaft gerichtet, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits im Firmenbuch gelöscht ist, handelt es sich um einen Nichtbescheid,

weil der behördliche Akt ins Leere gegangen ist (vgl. für viele VwGH 16.11.1993, 90/14/0076, sowie den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.12.1999, 99/13/0234).

Die angefochtene Erledigung wurden an die Gesellschaft nach deren Löschung im Firmenbuch gerichtet. Diese an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung konnte damit mangels eines existenten Bescheidadressaten keine Rechtsfolgen nach sich ziehen (siehe auch Beschluss des VwGH 06.07.2006, 2006/15/0188).

Der angefochtene Zwangsstrafenbescheid ist folglich ein Nichtbescheid.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (zB VwGH 11.11.2010, 2010/17/0066, vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 260 Rz 8).

Anders als bei jenen Fällen, bei denen eine Löschung einer Gesellschaft erst nach Ergehen der bekämpften Bescheide und nach Einbringung der Beschwerde durch eine dazu legitimierte Person erfolgt (und das Beschwerdeverfahren daher nach genannten Judikatur einzustellen wäre), ist im gegenständlichen Fall, in welchem der bekämpfte Bescheid der belangten Behörde erst nach der Löschung – und daher nicht wirksam - ergangen ist, aufgrund der Bekämpfung eines Nichtbescheides mit einer Zurückweisung vorzugehen.

Ob es noch weitere Unzulässigkeitsgründe (insbesondere mangelnde Legitimation der die Beschwerde einbringenden Steuerberatungsgesellschaft) gäbe, muss nicht mehr untersucht bzw. dargestellt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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 der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 20. Juli 2026