

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke in der Beschwerdesache Beschwerde der Mag. Barbara S*****, Rechtsanwältin, *****Adresse_MV*****, als (damalige) Masseverwalterin im Konkurs der A***** GmbH, *****Adresse_Bf*****, vertreten durch Köhler & Partner Wirtschaftstreuhand KG, 8680 Müzzzuschlag, Waldgasse 23, vom 27. 11. 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vom 20. 7. 2009 betreffend 1.) Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, 2.) Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 und 3.) Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr an Kapitalertragsteuer für die Jahre 2006 bis 2008, alle zur Steuernummer 38***** beschlossen:

I. Die Beschwerdeverfahren werden eingestellt.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG in Verbindung mit § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte mit Bericht vom 17. 1. 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung der Masseverwalterin im Konkurs der A***** GmbH, Rechtsanwältin Mag. Barbara S*****, gegen die im Spruch angeführten Bescheide zur Entscheidung vor.

Aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass der über das Vermögen der A***** GmbH eröffnete Konkurs mit Beschluss des Landesgerichts Eisenstadt vom XX.XX.2012, 26*****, nach Verteilung einer Quote von 4,2963% an die Massegläubiger gemäß § 166 KO aufgehoben und die Masseverwalterin ihres Amtes enthoben wurde.

Mit am YY.YY.2012 in das Firmenbuch eingetragenen Beschluss des Landesgerichts Eisenstadt, 43*****, wurde die A***** GmbH von Amts wegen gelöscht.

Eine Liquidation gemäß § 89 GmbHG erfolgte nicht. Liquidatoren (§ 93 GmbHG) sind im Firmenbuch auch nicht eingetragen (gewesen).

Die streitgegenständlichen Abgaben wurden bislang nicht entrichtet. Die aus den angefochtenen Bescheiden resultierende Abgabennachforderung von 126.320,56 Euro wurde nicht entrichtet, sondern deren Entrichtung gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Darüber hinaus ist auf dem Abgabenkonto St.Nr. 38***** ein (ergebnislos) in Vollstreckung befindlicher Rückstand von 1.437,00 Euro ausgewiesen.

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person hat bloß deklaratorischen Charakter (vgl. VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden ist (vgl. OGH 19. 6. 2006, 8 ObA 46/06g) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 79, Tz 10, 11; VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0059; VwGH 11. 11. 2008, 2006/13/0187).

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 die Abgabensfestsetzung etwa durch Anrechnung von Steuervorauszahlungen, Abzugsteuern oder Vorsteuern zu einem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen kann. An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher im Fall eines bestehenden Abwicklungsbedarfs grundsätzlich rechtswirksam (vgl. VwGH 26. 2. 2003, 98/17/0185; VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0220; VwGH 24. 2. 2011, 2007/15/0112; VwGH 28. 10. 2014, Ro 2014/13/0035).

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

Grundsätzlich fungiert 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. Sollten in weiterer Folge noch Bescheide an die im Firmenbuch gelöschte Gesellschaft erlassen werden, regelt § 80 Abs. 3 BAO, dass Zustellungsvertreter einer gelöschten GmbH nach Beendigung der Liquidation ist, wer gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG auf die Dauer von sieben Jahren zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war. Bei diesem "Verwahrer", der in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder eines Gesellschafterbeschlusses durch das Gericht bestimmt wird, kann es sich um einen Gesellschafter oder um eine dritte Person handeln.

Keine Liquidation findet im Falle des Konkurses einer Gesellschaft statt (vgl. *Haberer/Zehetner in Straube* [Hrsg], GmbHG, § 89 Rz 11).

Die Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO erfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation (§ 89 GmbHG) stattgefunden hat. Nicht erfasst sind Fälle, in denen eine

Kapitalgesellschaft gemäß § 40 Abs. 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wird oder eine Gesellschaft gemäß § 39 Abs. 1 FBG bei Konkursabweisung mangels eines zur Deckung der Verfahrenskosten ausreichenden Vermögens (§ 71b IO) als aufgelöst gilt und daher mangels Vermögens von Amts wegen zu löschen ist.

Der Löschung im Firmenbuch kann durch das für die Abgabenerhebung zuständige Finanzamt gemäß § 160 Abs. 3 BAO die Zustimmung versagt werden (Löschungssperre). Das Finanzamt kann sich auch gegen eine vom Firmenbuchgericht beabsichtigte amtswegige Löschung aussprechen (§ 40 Abs. 2 FBG).

Die Löschung gemäß § 40 Abs. 1 FBG sowie die im Firmenbuch gemäß § 39 Abs. 2 FBG einzutragende Auflösung gelten zwar nur als deklarativ und führen grundsätzlich nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft (vgl. dazu auch OGH 12.7.2005, 5 Ob 58/05y). Jedoch ist mit der nur deklarativ wirkenden Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch nach der Rechtsprechung des OGH konstitutiv auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden (vgl. OGH 20.5.1999, 6 Ob 330/98t; OGH 28.6.2007, 3 Ob 113/07z), sodass in diesem Fall an eine im Firmenbuch gelöschte juristische Person mangels Handlungsfähigkeit keine Bescheide mehr wirksam erlassen werden können. Eine Zustellung etwa an den früheren Geschäftsführer wäre unwirksam (vgl. OGH 28.6.2007, 3 Ob 113/07z; UFS 25. 7. 2007, RV/0792-W/05; UFS 23. 5. 2011, RV/2748-W/09; UFS 13. 4. 2012, RV/1078-W/05 u. a. m.).

Mit der Konkurseröffnung ist die zuvor von der A***** GmbH erteilte Vollmacht an eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft gemäß § 1024 ABGB kraft Gesetzes erloschen. Die Vollmacht erlischt endgültig, sie lebt auch nicht mit Aufhebung der Insolvenz wieder auf (vgl. etwa *Perner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.01 § 1024 Rz 1 m. w. N.).

Da die frühere Masseverwalterin die A***** GmbH ebenso wie die frühere Wirtschaftstreuhanderin nicht mehr vertritt und eine andere Person, der eine Erledigung für die A***** GmbH zugestellt werden kann, soweit ersichtlich nicht besteht, kann eine Erledigung durch das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren ohne Kuratorbestellung für die gelöschte GmbH nicht mehr zugestellt werden.

Eine Kuratorenbestellung setzt ein zwar handlungsunfähiges, aber existentes Steuersubjekt voraus.

Hieran mangelt es aber im gegenständlichen Fall, da in Bezug auf die gelöschte GmbH kein Abwicklungsbedarf - und damit keine Parteifähigkeit mehr - besteht:

Da die streitgegenständlichen Abgabennachforderungen bislang nicht entrichtet wurden, führte selbst eine vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde zu keinem Aktivvermögen der gelöschten GmbH. Weder diese noch in weiterer Folge deren Gläubiger könnten ein Abgabenguthaben lukrieren. Somit liegt im gegenständlichen Fall eine Vollbeendigung der gelöschten GmbH vor (vgl. VwGH 28. 10. 2014, Ro 2014/13/0035, im RIS veröffentlicht am 29. 1. 2015).

Eine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gemäß § 82 Abs. 1 BAO liegt daher nicht vor (vgl. VwGH 28. 10.2014, Ro 2014/13/0035).

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Berufung (Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen (Beschwerde erheben).

Die Bekanntgabe des Abgabeanpruchs an den Haftungspflichtigen hat anlässlich der Geltendmachung der Haftung durch Zusendung einer Ausfertigung des maßgeblichen Bescheides zu erfolgen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 248 Anm. 1).

Da Gegenstand dieses Verfahrens nicht eine Berufung (Beschwerde) eines zur Haftung Herangezogenen ist, kommt auch eine Zustellung an einen Haftungspflichtigen nicht in Betracht.

Gemäß § 206 lit. b BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabeananspruch nicht durchsetzbar sein wird.

Bei Prüfung der Voraussetzungen des § 206 lit. b BAO ist auch auf die allenfalls mögliche Einbringlichkeit bei etwaigen Haftungspflichtigen Bedacht zu nehmen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 206 Anm. 11).

Im vorstehenden Fall kann vorweg nicht ausgeschlossen werden, dass der Abgabeananspruch im Wege der Haftung durchsetzbar ist, sodass von der Abgabefestsetzung nicht Abstand zu nehmen ist.

Einer Inanspruchnahme im Haftungsweg steht die Aussetzung der Einhebung der Abgabenschuld bei der gelöschten GmbH nicht entgegen. Wenn der Erstschuldner "nicht mehr existiert, was bei aufgelösten Gesellschaften beziehungsweise beim Ableben des vertretenen Erstschuldners, ohne daß Gesamtrechtsnachfolger zur Abgabenleistung herangezogen werden können, der Fall sein kann", führt dies dazu, dass der Haftende von vornherein und allein zur Leistung herangezogen werden kann (vgl. dazu *Stoll*, BAO-Kommentar, 132). Seiner Heranziehung steht es dann auch nicht entgegen, wenn die weitere Verfolgung des Anspruchs gegenüber dem Erstschuldner, zu der auch allenfalls eine an diesen zu richtende Ablaufverfügung gehören würde, an seinem Wegfall während eines Rechtsmittelverfahrens scheitert (vgl. VwGH 28. 10.2014, Ro 2014/13/0035).

Das Beschwerdeverfahren ist daher einzustellen (vgl. bspw. UFS 18. 3. 2009, RV/0184-K/04; UFS 23. 5. 2011, RV/2748-W/09; UFS 13. 4. 2012, RV/1078-W/05; UFS 23. 4. 2012, RV/1078-W/05; UFS 30. 11. 2012, RV/2911-W/09; UFS 14. 8. 2013, RV/0061-K/09; BFG 28. 4. 2014, RV/7103101/2012, ECLI:AT:BFG:2014:RV.7103101.2012; BFG 27. 1. 2015, RV/7200072/2009, ECLI:AT:BFG:2015:RV.7200072.2009).

Diese Einstellung durch das Verwaltungsgericht hat mittels Beschluss zu erfolgen (vgl. VwGH 28. 10.2014, Ro 2014/13/0035).

Bemerkt wird, dass infolge Vollbeendigung der gelöschten GmbH die weitere (ins Leere gehende) Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen (Mindestkörperschaftsteuer) durch das Finanzamt zu unterbleiben haben wird.

Infolge Einstellung des Verfahrens kann es dahingestellt bleiben, ob die eingebrachte Berufung, die als Beschwerde weiterwirkt, den Vorschriften der Bundesabgabenordnung entsprach oder mit Mängeln behaftet war. Auch ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 BAO erforderte eine Zustellung des Mängelbehebungsauftrags, dies ist im gegenständlichen Fall allerdings - siehe oben - nicht möglich.

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 i. V. m. Abs. 9 B-VG zulässig, wenn ein Beschluss von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Entscheidung folgt der Rechtssprechung des VwGH (zuletzt VwGH 28. 10.2014, Ro 2014/13/0035). Daher fehlt es an einer ungeklärten Rechtsfrage; Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 17. Februar 2015