

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Juli 2017 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 29. Dezember 2016 brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf.), eine zu diesem Zeitpunkt im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH & Co KG, durch ihre steuerliche Vertretung einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO ein. Konkret wurde begehrt, die Unrichtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bf. festzustellen und folgende Buchungen zu berichtigen:

- Die Buchung der Lastschrift vom 04.10.2016 in Höhe von 64.139,95 €.
- Die Buchung der Aussetzung von Konkursforderungen vom 10.10.2011 in Höhe von -48.901,59 €.
- Die Buchung der Wiederaufnahme von Konkursforderungen vom 06.09.2012 in Höhe von 3.250,43 €.
- die Buchung der Wiederaufnahme von Konkursforderungen vom 18.09.2012 in Höhe von 8.638,99 €.
- Die Buchung der Wiederaufnahme von Konkursforderungen vom 14.01.2013 in Höhe von 911,29 €.
- Die Buchung der Wiederaufnahme von Konkursforderungen vom 11.07.2013 in Höhe von 72.668,37 € sowie

- die Buchung der Löschung von Konkursforderungen vom 03.07.2015 in Höhe von -38.872,18 €.

Begründend wurde ausgeführt, bei der Bf. sei nach Insolvenzeröffnung eine "Gemeinsame Prüfung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben (GPLA)" durchgeführt worden. Im Rahmen dieser GPLA seien mit Buchungsdatum 04.10.2011 folgende Abgaben auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft verbucht worden:

L 01-07/2011	42.767,63 €
DB 01-07/2011	19.667,78 €
DZ 01-07/2011	1.704,54 €
Summe	64.139,95 €

Weiters sei mit Buchungsdatum 10.10.2011 eine Gutschrift in Höhe von 48.901,59 € mit dem Buchungstext "Aussetzung von Konkursforderungen" verbucht worden:

Laut Auskunft des damaligen Prüfers seien diese Beträge lediglich zur "Evidenthaltung" auf dem Abgabenkonto der Bf. verbucht worden. Festgehalten worden sei, dass diese Selbstbemessungsabgaben nicht fällig seien und von der Bf. auch nicht geschuldet würden. Dies sei deshalb so, weil Zahlungen des Insolvenzausgleichsfonds an Arbeitnehmer der Bf. für den Masseverwalter weder eine Lohnsteuereinbehaltungsverpflichtung nach § 78 EStG 1988 noch eine Lohnsteuerabfuhrverpflichtung nach § 79 EStG 1988 auslösen würden. Erst im Zeitpunkt der Verteilung der Masse müsste der Masseverwalter der Insolvenzausgleichsfonds-Service GmbH die Quote auf die von ihr geleisteten Auszahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld leisten und erst dann seien auch die Lohnabgaben laut Quote festzusetzen und abzuführen. Die Insolvenzausgleichsfonds-Service GmbH habe an der Endverteilung der Masse teilgenommen und sei mit ihrem Quotenanteil abgefunden worden.

Am 06.09.2012 sei eine Lastschrift für die Lohnsteuer 01-07/2011 in Höhe von 3.250,43 € mit dem Buchungstext "Wiederaufnahme von Konkursforderungen" verbucht worden.

Am 18.09.2012 sei eine Lastschrift für die Lohnsteuer 01-07/2011 in Höhe von 8.638,99 € mit dem Buchungstext "Wiederaufnahme von Konkursforderungen" verbucht worden.

Am 14.01.2013 sei eine Lastschrift für die Lohnsteuer 01-07/2011 in Höhe von 911,29 € mit dem Buchungstext "Wiederaufnahme von Konkursforderungen" verbucht worden.

Am 11.07.2013 sei eine Lastschrift in Höhe von 72.668,37 € mit dem Buchungstext "Wiederaufnahme von Konkursforderungen" verbucht worden.

Am 03.07.2015 sei eine Gutschrift in Höhe von 38.872,18 € mit dem Buchungstext "Löschung von Konkursforderungen" verbucht worden.

Festgehalten werde, dass die Finanz gegenüber der Bf. keine Konkursforderungen gehabt habe. Die obig angeführten Buchungen seien daher nicht nachvollziehbar.

Mit Bescheid vom 7. Juli 2017 wurde der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO als unzulässig zurückgewiesen, wobei Bescheidadressat die für die Bf. eingeschrittene Steuerberatungsgesellschaft war. Begründend wurde ausgeführt, aufgrund der rechtskräftigen Aufhebung des Konkursverfahrens der Bf. nach Vollzug der Schlussverteilung am 11. Jänner 2013 sowie der darauf erfolgten Löschung im Firmenbuch sei zum Zeitpunkt der Eingabe keine Rechtsfähigkeit bzw. Parteifähigkeit der Bf. im Sinne des § 79 BAO gegeben gewesen. Mangels aufrechter Aktivlegitimation habe der Antrag vom 29. Dezember 2016 deshalb zurückgewiesen werden müssen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 13. Juli 2017 von der Bf. durch ihre steuerliche Vertretung (welche Bescheidadressat des angefochtenen Bescheides war) und durch den Insolvenzverwalter (Anmerkung: Mit Beschluss des Landesgerichts X vom aaa, bbb, wurde gegenüber der Bf. ein Nachtragsverteilungsverfahren eingeleitet) Beschwerde eingebracht. Beantragt wurde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und gemäß § 216 BAO mit Bescheid über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bf. aufgrund des Antrages vom 29. Dezember 2016 abzusprechen.

Begründend wurde ausgeführt, mit Beschluss des Landesgerichtes X vom ccc sei über das Vermögen der Bf. ein Insolvenzverfahren eröffnet worden. Als Insolvenzverwalter sei der für die Bf. einschreitende Rechtsanwalt bestellt worden. Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom ddd sei das Konkursverfahren aufgehoben und die Gesellschaft am eee im Firmenbuch gelöscht worden. Im Zeitraum Jänner 2016 bis Dezember 2016 habe bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO stattgefunden, welche mit Prüfbericht vom 19. Dezember 2016 abgeschlossen worden sei. Im Rahmen der Außenprüfung seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich gemacht hätten. Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2012 sei mit Bescheid vom 22. Dezember 2016 erfolgt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom fff sei gemäß § 138 IO (Insolvenzordnung) ein Nachtragsverteilungsverfahren eingeleitet worden und sei der vormalige Masseverwalter neuerlich zur Amtsausübung einberufen worden.

Bei Ritz, BAO⁶, § 79 Tz 10, werde unter Zitierung höchstgerichtlicher Erkenntnisse Folgendes ausgeführt: *"Personengesellschaften des Unternehmensrechts verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung (z.B. VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt nach der Judikatur des VwGH (z.B. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097; 11.11.2008, 2006/13/0187; 4.3.2009, 2007/15/0049; 18.4.2012, 2009/16/0202) ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (z.B. noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO, VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; 17.11.2004, 2000/14/0142; 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143)."*

Die Begründung im Zurückweisungsbescheid, wonach zum Zeitpunkt des Antrages gemäß § 216 BAO keine Rechtsfähigkeit bzw. keine Parteifähigkeit der Bf. im Sinne des § 79 BAO gegeben gewesen sei, sei daher falsch. Vielmehr werde die Begründung ad absurdum geführt, wenn das Finanzamt Feldkirch einerseits am 22. Dezember 2016 einen Wiederaufnahmebescheid erlasse, welcher zum Zeitpunkt des Antrages gemäß § 216 BAO noch nicht rechtskräftig gewesen sei, und andererseits den Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides wegen mangelnder Rechtsfähigkeit bzw. Parteifähigkeit abweise.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 1. September 2017 wurde der für die Bf. einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft zur Kenntnis gebracht, dass sowohl der mit 29. Dezember 2016 datierte Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO als auch die gegen den Zurückweisungsbescheid vom 7. Juli 2017 erhobene Beschwerde insofern mangelhaft seien, als eine schriftliche (Original-)Vollmacht der Bf. fehle. Dieser Mangel sei gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 18.09.2017 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gelte die Beschwerde als zurückgenommen.

Mit Schriftsatz vom 12. September 2017 teilte die Steuerberatungsgesellschaft dem Finanzamt mit, sie würde sich gemäß § 88 Abs. 9 WTBG auf die erteilte Vollmacht berufen.

Ihre ursprüngliche Vollmacht sei mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Juli 2011 erloschen. Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens habe die Bf. keine neue schriftliche (Original-)Vollmacht ausgestellt. Vielmehr sei der Steuerkanzlei eine mündliche Vollmacht erteilt worden.

Bei der im Jahr 2016 durchgeföhrten Außenprüfung gemäß § 147 BAO für den Zeitraum 2011 bis 2013 und der daraus abgeleiteten Bescheide (siehe Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 21. Dezember 2016) sei die einschreitende Steuerberatungsgesellschaft immer als Parteienvertreter und Zustellungsbevollmächtigter vom Finanzamt Feldkirch anerkannt worden. Da nun aber scheinbar Zweifel bestünden, ob die Steuerberatungsgesellschaft tatsächlich als Parteienvertreter bevollmächtigt sei, stünden folgende Personen zur Einvernahme zur Verfügung:

- AA (Geschäftsführer der Komplementärin BB GmbH)
- CC (Insolvenzverwalter der Bf.)
- DD (der sich auf die Bevollmächtigung berufende Steuerberater)

Mit E-Mail vom 2. Oktober 2017 wurde die für die Bf. eingeschrittene Steuerberatungsgesellschaft um Mitteilung ersucht, wie und wann ihre mündliche Bevollmächtigung durch die mit Schriftsatz vom 12. September 2017 genannten Personen tatsächlich zustande gekommen sei.

In dem auf elektronischen Weg übermittelten Antwortschreiben vom 5. Oktober 2017 teilte der für die Bf. zuständige Sachbearbeiter der eingeschrittenen Steuerkanzlei dem Finanzamt bezüglich der mündlichen Bevollmächtigung seiner Kanzlei Folgendes mit: Nachdem Herr EE vom Finanzamt Feldkirch die Außenprüfung bei der Bf. bei seiner

Kanzlei angemeldet habe, habe er mit Herrn AA in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter der Komplementärin (=BB GmbH) Kontakt aufgenommen und ihn über die geplante Prüfung informiert. Herr AA. habe ihn daraufhin gebeten, die steuerliche Vertretung der Bf. wieder zu übernehmen und die Prüfung in der Steuerkanzlei durchzuführen. Herr EE. sei mit dieser Vorgangsweise einverstanden gewesen und habe ihm den Prüfungsauftrag vorgelegt. Er habe diesen am 11. Februar 2016 unterfertigt und Herr EE. habe die Prüfung bei ihm in der Kanzlei und im Amt abgehalten.

Bereits während der Prüfung hätten er bzw. seine Steuerkanzlei die Geburung auf dem Finanzamtskonto der Bf. nicht nachvollziehen können. Nachdem die Außenprüfung mit Bericht vom 19. Dezember 2016 abgeschlossen worden wäre, habe er Herrn AA. über den Abschluss der Prüfung informiert und ihm seine Zweifel mitgeteilt. Herr AA. habe ihn gefragt, wie diese Zweifel ausgeräumt werden könnten. Er habe ihm dann die Möglichkeit eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO aufgezeigt. Anschließend habe ihn dieser beauftragt, einen solchen Antrag einzubringen.

Nachdem der Antrag ein Jahr lang vom Finanzamt nicht bearbeitet worden sei, habe sich Herr AA. bei ihm nach dem Stand der Dinge erkundigt. Er habe Herrn AA. mitgeteilt, dass der Abrechnungsbescheid noch nicht erlassen worden sei und dass das Abgabekonto (Stand Februar 2017) ein Guthaben in Höhe von 2.643,50 € aufweise. Herr AA. habe daraufhin diesen Sachverhalt mit seinem Rechtsanwalt, Herrn FF, besprochen. Dieser habe umgehend beim Landesgericht X einen Antrag auf Nachtragsverteilung eingebracht, welchem das Landesgericht stattgegeben habe und Herrn CC. wieder als Masseverwalter eingesetzt habe.

Daraufhin habe Herr CC. mit ihm Kontakt aufgenommen und ihn gefragt, wieso auf dem Abgabekonto ein Guthaben bestünde. Er habe CC. erklärt, dass eine Außenprüfung stattgefunden habe und dabei das Guthaben dem Abgabekonto gutgeschrieben worden sei. Weiters habe er Herrn CC. über seinen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides informiert. CC. habe ihn gebeten, ihn laufend über den Stand des Verfahrens zu informieren.

Am 27. April 2017 habe das Finanzamt Feldkirch auch das Guthaben aus der Prüfung in Höhe von 2.643,50 € ausgebucht (was er ebenfalls nicht nachvollziehen konnte).

Am 7. Juli 2017 sei der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides zurückgewiesen worden. Dagegen hätte er im Auftrag von CC. Beschwerde eingebracht (CC. habe die Beschwerde auch mitunterfertigt). Nach Einbringung dieser Beschwerde hätte das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag übermittelt, in dem seine Steuerkanzlei ihre mündliche Bevollmächtigung erklärt habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Oktober 2017 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, die Rechtsfähigkeit sei die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Sie beginne bei Personengesellschaften mit der Eintragung ins

Firmenbuch und ende mit ihrer Löschung im Firmenbuch bzw. nach diesem Zeitpunkt spätestens mit ihrer Vollbeendigung.

Handlungsfähigkeit sei die Fähigkeit, Geschäfte abschließen zu können sowie für eigenes rechtswidriges Handeln zur Verantwortung gezogen zu werden. Personengesellschaften würden durch ihre zur Geschäftsführung berufenen Organe handeln. Bei der Kommanditgesellschaft sei dazu der Komplementär als geborener Geschäftsführer berufen.

Die Löschung gemäß § 40 Abs. 1 FBG sowie die im Firmenbuch gemäß § 39 Abs. 2 FBG einzutragende Auflösung würden zwar nur deklarativ gelten und grundsätzlich nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft führen (OGH 12.7.2005, 5 Ob 58/05y, Gläubigerschutz im Sinne von § 1311 ABGB). Die Gesellschaft bestünde solange fort, als noch Aktivvermögen vorhanden sei. Fehle es an einem Aktivvermögen, ende die Rechtspersönlichkeit der GmbH mit der amtsweigigen Löschung (OGH 22.2.1990, 7 Ob 539/90). Jedoch sei mit der nur deklarativ wirkenden Löschung im Firmenbuch nach der Rechtsprechung konstitutiv auch der Wegfall der organschaftlichen Vertretung und damit der Verlust der Handlungsfähigkeit der GmbH verbunden (OGH 20.5.1999, 6 Ob 330/98t; OGH 28.6.2007, 3 Ob 113/07z; VwGH 29.3.2008, 2006/15/0027).

Die Antragstellung der Steuerberatungsgesellschaft gemäß § 216 BAO sei namens und auftrags der Bf. erfolgt. Diese Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit sei jedoch im Zuge des Insolvenzverfahrens im Firmenbuch gelöscht worden. Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ccc habe zunächst die Vertretungsbefugnis der Komplementärin gegenüber der Bf. geendet. Die Bf. sei fortan vom Insolvenzverwalter vertreten worden.

Der Konkurs über das Vermögen der Komplementärin der Bf., der BB GmbH sei ebenfalls am ccc eröffnet worden, aber bereits am ggg mangels kostendeckenden Vermögens aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG am 3. April 2012 gelöscht worden. Da die Komplementärin über kein Aktivvermögen mehr verfügt habe und sämtliche Rechtsverhältnisse zu Dritten abgewickelt worden wären, sei mit diesem Zeitpunkt auch zugleich deren Vollbeendigung eingetreten. Die letzte Buchungszeile auf deren Abgabenkonto sei am 15. März 2012 erfolgt.

Der Konkurs der Bf. hingegen sei erst am ddd nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma am 28. März 2013 im Firmenbuch gelöscht worden, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Komplementärin bereits vollbeendet und daher rechtlich nicht mehr existent gewesen sei.

Die Insolvenzeröffnung über eine Gesellschaft beende aufrechte gewillkürte Vertretungsverhältnisse, welche nach Insolvenzaufhebung nicht automatisch wieder aufleben würden. Dazu bedürfe es einer erneuten Begründung des Vollmachtsverhältnisses.

Die steuerliche Vertretung berufe sich gemäß § 88 Abs. 9 WTBG auf die ihr erteilte Vollmacht und bringe im Rahmen der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags vor,

die Vollmacht sei im Anschluss an die Insolvenzaufhebung der Bf. mündlich erteilt worden. Als Beweismittel für die Existenz der mündlichen Vollmacht würden die Einvernahmen des steuerlichen Vertreters, des ehemaligen Geschäftsführers der Komplementär-GmbH, AA, sowie des Insolvenzverwalters, CC, angeboten. Über neuerliche Nachfrage des Finanzamtes nach dem tatsächlichen Zustandekommen der mündlichen Vollmacht habe die steuerliche Vertretung der Bf. per E-Mail vom 5. Oktober 2017 die obig wiedergegebenen Angaben gemacht.

Durch die Konkurseröffnung über das Vermögen der Komplementär-GmbH sei deren Vollbeendigung erfolgt. Durch den Wegfall der GmbH sei jedoch auch deren Geschäftsführer seiner Vertretungsbefugnis hinsichtlich der Bf. verlustig geworden. Dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH fehle sohin per 23.12.2011 die Vertretungsmacht für die Bf. Diese komme bei Nichtvorhandensein von zur Führung der Geschäfte bestellten Personen gemäß § 81 Abs.1 BAO den Gesellschaftern zu.

Da somit die Vollmacht von einer nicht zur organschaftlichen Vertretung der Bf. berufenen Person an die steuerliche Vertretung erteilt worden sei, habe eine Vollmacht zur berufsmäßigen Parteienvertretung nicht wirksam begründet werden können.

Der Antrag sei sohin nicht namens und auftrags der Bf., sondern im eigenen Namen gestellt worden bzw. allenfalls im Namen von AA, worauf sich die steuerliche Vertretung jedoch nicht berufen habe. Da die Antragstellerin somit nicht befugt gewesen sei, einen Antrag gemäß § 216 BAO für die Bf. zu stellen, sei dieser mangels Aktivlegitimation der steuerlichen Vertretung zurückzuweisen gewesen.

Die Begründung im gegenständlichen Bescheid sei insofern falsch gewesen, als die Aktivlegitimation der Bf. in Abrede gestellt worden sei und nicht jene der sich auf die erteilte Vollmacht berufenden Vertreterin. Der Spruch sei hingegen korrekt gewesen.

Der Umstand, dass die Abgabenbehörde kurz vor Stellung des Antrages gemäß § 216 BAO durch die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2012 die Rechtsfähigkeit der Bf. akzeptiert habe, stehe nicht im Widerspruch zum Umstand, dass die organschaftliche Vertretungsbefugnis der Komplementärin durch Löschung im Firmenbuch entfallen sei. Die Zweifel an der Vertretungsmacht seien insbesondere deshalb entstanden, weil Nutznießer dieser ca. fünfeinhalb Jahre nach Insolvenzeröffnung bzw. knapp vier Jahre nach Insolvenzaufhebung erfolgten Antragstellung nicht die vermeintlich Vertretene sein haben können, zumal eine Nachtragsverteilung in Ansehung von Honoraransprüchen insbesondere der für die Bf. einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft zugute käme.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde seitens der für die Bf. einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft sowie ihres Insolvenzverwalters unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach bei Nichtvorhandensein von zur Führung der Geschäfte bestellten Personen gemäß § 81 Abs. 1 BAO die Vertretungsmacht für die Bf. den Gesellschaftern zukomme, ergänzend folgendes ausgeführt:

Die Gesellschafterstruktur der Bf. stelle sich wie folgt dar bzw. habe sich wie folgt dargestellt:

AA sei Alleingesellschafter der GG GmbH. Die GG GmbH wiederum sei zu 54,9% an der HH GmbH & Co KG beteiligt. Die HH GmbH & Co KG halte 46% der Anteile an der Bf. (5% der Gesellschaftsanteile gehörten JJ und 49% der KK AG).

Die Steuerberatungsgesellschaft habe die Rechtmäßigkeit ihrer Vertretungsbefugnis immer damit begründet, dass Herr AA sie mündlich zur Vertretung der Bf. berufen habe. Wenn das Finanzamt Feldkirch selbst feststelle, dass die Vertretungsmacht gemäß § 81 Abs. 1 BAO im Beschwerdefall den Gesellschaftern zusteünde, sei Herr AA in der Position (gewesen), die Steuerberatungsgesellschaft mit der Vertretung der Bf. zu beauftragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht die Rechtmäßigkeit der Erlassung eines Zurückweisungsbescheides mangels Aktivlegitimation der für die Bf. eingeschrittenen Steuerberatungsgesellschaft.

1. Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrag vom 23.02.2011 gegründete Personengesellschaft, konkret um eine GmbH & Co KG. Mit Beschluss des Landesgerichts X vom hhh wurde über das Vermögen der Bf. ein Konkurs eröffnet, welcher mit Gerichtsbeschluss vom jjj nach Verteilung der Konkursquote aufgehoben wurde. Mit kkk erfolgte die amtswegige Löschung der Bf. im Firmenbuch.

Aufgrund eines nachträglich hervorgekommenen Steuerguthabens wurde mit Gerichtsbeschluss vom aaa gemäß § 138 IO ein Nachtragsverteilungsverfahren eingeleitet und der vormalige Masseverwalter neuerlich als Insolvenzverwalter einberufen.

Komplementärin der Bf. ist bzw. war die BB GmbH. Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichts X vom hhh ein Konkursverfahren eröffnet. Mit Gerichtsbeschluss vom III wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Am mmm wurde die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht. Alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft war vom 14.03.2011 bis zur Auflösung der Gesellschaft infolge Konkureröffnung AA.

Kommanditisten der Bf. sind die KK AG, die HH GmbH & Co KG und JJ.

Komplementärin der HH GmbH & Co KG ist die LL GmbH, Kommanditisten dieser Gesellschaft sind die ZZ GmbH und die MMM GmbH.

Alleingesellschafter der LL GmbH und der ZZ GmbH ist die GG GmbH.

Alleingesellschafter der GG GmbH ist AA.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen sowie auf eigene Erhebungen im Firmenbuch und in der Insolvenzdatei.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 79 erster Satz BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese gemäß § 81 Abs. 2 BAO hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

Gemäß § 81 Abs. 4 BAO gilt für Personen, denen gemäß Abs. 1 oder 2 die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit obliegt, § 80 Abs. 1 sinngemäß.

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche voll handlungsfähige Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Gemäß § 83 Abs. 2 BAO richten sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne dass sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne dass § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten gemäß § 85 Abs. 4 BAO für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Beruft sich ein Berufsberechtigter im beruflichen Verkehr auf die ihm erteilte Bevollmächtigung, so ersetzt gemäß § 77 Abs. 11 WTBG 2017 diese Berufung den urkundlichen Nachweis.

Schreitet ein nicht durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesener Vertreter für eine Partei ein, ist in der Regel gemäß § 85 Abs. 4 BAO ein Mängelbehebungsverfahren unter sinngemäßer Anwendung des § 85 Abs. 2 BAO durchzuführen. Dieser Grundsatz gilt jedoch nach Judikatur und Lehre (siehe dazu zB VwGH 18.7.2001, 97/13/0179; UFS 2.2.2012, RV/0051-L/11; Ritz, BAO⁶, § 85 Tz 20ff) unter anderem dann nicht, wenn sich ein Wirtschaftstreuhänder auf eine ihm erteilte Bevollmächtigung beruft, weil durch den dadurch bedingten Zwang zur Vorlage einer Vollmachtsurkunde (mit der Rechtsfolge der Erlassung eines Zurücknahmbescheides bei Nichtbefolgung) dem Vertreter nicht auch die Möglichkeit eröffnet wird, sich auf die vom Vertretenen erteilte Bevollmächtigung zu berufen.

Die Unzulässigkeit der Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens gemäß § 85 BAO bedeutet jedoch nicht, dass bei einem begründeten Zweifel der Abgabenbehörde an der Vertretungsbefugnis des zur berufsmäßigen Parteienvertretung Befugten seitens der Behörde von Amts wegen nicht entsprechende Ermittlungen vorgenommen werden können, beispielsweise durch Erlassung eines Auskunftsersuchens (in diesem Sinne zB UFS 2.2.2012, RV/0051-L/11).

Im Beschwerdefall wurde zwar formal ein unzulässiger Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 BAO erlassen. Dies ist aus der Sicht des BFG aber deshalb nicht schädlich, weil der seitens der eingeschrittenen Steuerberatungsgesellschaft erfolgte Verweis auf das Vorliegen einer mündlichen Vollmacht nicht rechtswidrigerweise zur Erlassung eines Zurücknahmbescheides geführt hat.

Zur Aktivlegitimation der Einschreiterin ist folgendes auszuführen:

Wie die Abgabenbehörde sowie die für die Bf. eingeschrittene Steuerberatungsgesellschaft zutreffend ausgeführt haben, kommt der Bf. wegen des noch bestehenden Abwicklungsbedarfes gegenüber dem Abgabengläubiger und ihrer nach dem Vorbringen der Einschreiterin nicht gänzlichen Vermögenslosigkeit trotz Löschung im Firmenbuch Parteifähigkeit zu (siehe dazu zB VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; 17.11.2004, 2000/14/0142; 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143).

Zutreffend ist weiters, dass selbst mit einer nur deklarativ wirkenden Löschung einer GmbH im Firmenbuch konstitutiv der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der bisherigen Geschäftsführer oder Liquidatoren verbunden ist (siehe dazu zB OGH, 28.06.2007, 3Ob113/07z). Zutreffend ist auch, dass die mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bf. erloschene Vollmacht der eingeschrittenen Steuerberatungsgesellschaft durch die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nicht wieder auflebte (siehe dazu die bei Ritz, BAO⁶, § 83 Tz 21, angeführten Judikate).

Da der einzige vertretungsbefugte Komplementär der Bf. eine zum Zeitpunkt der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der Bf. bereits im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöschte GmbH war (siehe dazu unter Pkt. II.1), waren gemäß § 81 Abs. 1 BAO grundsätzlich ihre Gesellschafter vertretungsberechtigt.

Wie obig unter Pkt. II.1. dargelegt wurde, war jene Person, die bis zur Löschung der Komplementär-GmbH im Firmenbuch die Bf. organschaftlich vertreten hat, mittelbar auch einer der Gesellschafter der Bf. Zu einer rechtswirksamen Bevollmächtigung bedarf es jedoch der Zustimmung sämtlicher derzeitiger Gesellschafter der Bf. Dass eine solche Zustimmung vorgelegen wäre, ist weder aus den vorgelegten Akten ersichtlich noch wurde ein solcher Umstand seitens der für die Bf. eingeschrittenen Steuerberatungsgesellschaft behauptet.

Nach Auffassung des BFG kam der für die Bf. eingeschrittenen Steuerberatungsgesellschaft aber, wie nachfolgend dargelegt werden wird, zur Stellung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO dennoch eine Aktivlegitimation zu.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X vom fff - und damit vor Erlassung des angefochtenen Zurückweisungsbescheides - wurde aufgrund eines nachträglich hervorgekommenen Steuerguthabens der Bf. in Höhe von 2.843,50 € gemäß § 138 IO ein Nachtragsverteilungsverfahren eingeleitet und wurde der vormalige Masseverwalter neuerlich zur Amtsausübung einberufen. Der Insolvenzverwalter war daher zur Einziehung und Verteilung dieses Steuerguthabens an die Insolvenzgläubiger berechtigt. Dieses Recht umfasst aus der Sicht des BFG auch die Befugnis zur Stellung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO, wenn das Abgabenkonto - nach Auffassung des Insolvenzverwalters zu Unrecht - kein solches Guthaben ausweist.

Aus dem in der Beschwerdevorentscheidung wörtlich wiedergegebenen Schreiben des Insolvenzverwalters vom 15. Februar 2017 geht hervor, dass dieser die Antragstellung

gemäß § 216 BAO der Steuerberatungsgesellschaft für die Bf. gebilligt hat. Es ist daher von einer zumindest nachträglichen Zustimmung des Insolvenzverwalters zu dieser Antragstellung auszugehen und deshalb die Aktivlegitimation der Steuerberatungsgesellschaft zur Stellung eines Antrages auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO zu bejahen.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Bei der Beurteilung, ob der für die Bf. eingeschrittenen Steuerberatungsgesellschaft eine Aktivlegitimation zur Erhebung eines Antrages gemäß § 216 BAO zukam, folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Somit wurden im Beschwerdefall Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. November 2018