

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache Bf-GmbH, steuerlich vertreten durch Diligentia Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. & Co KG, 3340 Waidhofen a .d. Ybbs, Mühlstraße 27, über die Beschwerde vom 8.8.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Halbmayer, vom 5.7.2017, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

- (1) Die im Jahr 1995 gegründete Beschwerdeführerin (im folgenden Bf) mit dem Geschäftszweig Gas- und Wasserleitungsinstallation war seit dem Wirtschaftsjahr 2010 Gruppenträger einer Unternehmensgruppe mit einem weiteren Gruppenmitglied, welches in der Folge in Insolvenz geriet.
- (2) Mit Beschluss der Generalversammlung vom 19.10.2016 wurde die Bf mit sofortiger Wirkung aufgelöst und zum selbständig vertretungsbefugten Liquidator der bisherige Geschäftsführer unter gleichzeitiger Abberufung als bisheriger Geschäftsführer bestellt. Diese Änderung wurde am 28.10.2016 im Firmenbuch eingetragen. Der Antrag auf Löschung der Bf langte am 22.6.2018 bei der Bf ein und wurde im Firmenbuch am tt.mm.2018 eingetragen.
- (3) Mit **Bescheid** vom 5.7.2017 über die Beendigung der Unternehmensgruppe wurde seitens der belangten Behörde in Abänderung gemäß § 9 Abs 9 KStG 1988 zum

Bescheid vom 22.6.2012 festgestellt, dass das Bestehen der Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2016 ende und zur Begründung ausgeführt:

„Mit Generalversammlungsbeschluss vom 19.10.2016 wurde die Liquidation der Bf beschlossen. Der Eintritt eines Gruppenträgers in die Liquidationsbesteuerung führt zur Beendigung einer bereits bestehenden Unternehmensgruppe. Die Unternehmensgruppe war daher mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers vor Beginn des besonderen Liquidationsbesteuerungszeitraumes gem § 19 Abs 2 KStG 1988 zu beenden.“

(4) In der dagegen am 7.8.2017 erhobenen **Beschwerde** beantragte die Bf den Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe ersatzlos aufzuheben und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

Die Bf sei Gruppenträger einer sich im Insolvenzverfahren befindlichen GmbH. Das Gesetz sehe für das Besehen einer Unternehmensgruppe zwei wesentliche Voraussetzungen vor: Gemäß § 9 Abs 4 KStG 1988 müsse eine ausreichende finanzielle Verbindung bestehen, gemäß „§ 9“ (Anmerkung des erkennenden Richters: gemeint offenbar § 9 Abs 10 erster Satz KStG 1988) müsse diese Verbindung über volle drei Wirtschaftsjahre vorliegen. Weitere Voraussetzungen müssten für den Bestand einer Unternehmensgruppe nicht erfüllt worden. Beide Voraussetzungen seien im Fall der hier vorliegenden Unternehmensgruppe gegeben. Träten Gruppenmitglieder in ein Liquidationsverfahren ein, so beende dies die Unternehmensgruppe nur dann, wenn bereits beim Liquidationsbeginn feststehe, dass Dauer nicht erfüllt werde. Laut Rz 1593 KStR 2013 scheide ein Gruppenmitglied in die Liquidation nur dann aus der Unternehmensgruppe aus, wenn bereits im Liquidationsbeginn feststehe, dass die Mindestdauer nicht erfüllt werde. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Zu Liquidationsvorgängen auf Ebene des Gruppenträgers führten die die „EStR“ (Anmerkung des erkennenden Richters: gemeint offenbar KStR 2013) aus, dass eine Unternehmensgruppe mit einer in Liquidation befindlichen Körperschaft des Gruppenträgers nicht gebildet werden, weil in diesem Fall die Mindestdauer nicht erfüllt sei (siehe dazu *Kanduth-Kristen/Fraberger* [Hrsg], Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, 2016, 206). Erfolge die Liquidation nach Ablauf der Mindestdauer, so sei die Unternehmensgruppe spätestens mit der Löschung des Gruppenträgers aus dem Firmenbuch beendet.

Der Eintritt des Gruppenträgers bzw des Gruppenmitglieds in ein Liquidationsverfahren ändere nichts an der Steuersubjektivität der einzelnen Körperschaft, andererseits besteh auch die § 9 Abs 4 KStG 1988 geforderte ausreichende Verbindung weiterhin (*Kanduth-Kristen/Fraberger* [Hrsg], 207).

In Reaktion auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.11.2014, 2001/13/0008, 0009 habe die Finanzverwaltung ihre bisherige Verwaltungsmeinung zu Liquidationsvorgängen der Unternehmensgruppe geändert. Am 3.7.2015 habe das BMF ein Informationsschreiben veröffentlicht, wonach der Eintritt eines Gruppenträgers in die Liquidationsbesteuerung

zur automatischen Beendigung einer bereits bestehenden Unternehmensgruppe führe. Um eine Vermischung der beiden Besteuerungsregime des § 9 KStG 1988 und § 19 KStG 1988 zu vermeiden, sei die Unternehmensgruppe bereits mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers vor Beginn des besonderen Liquidationsbesteuerungszeitraumes aufzulösen (*Kanduth-Kristen/Fraberger [Hrsg]*, 215).

Der VwGH habe lediglich auf den im Stadium in Liquidation befindlichen Gruppenträger Bezug genommen und festgehalten, dass eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger in Betracht komme.

Liquidationsvorgänge auf Gruppenträger in bereits bestehenden Unternehmensgruppen sowie Liquidationsvorgänge auf Gruppenmitgliederebene seien bis dato noch nicht Gegenstand der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gewesen. Folglich könnten keine entsprechenden Rechtsfolgen zu Liquidationsvorgängen auf Gruppenträger- und Gruppenmitgliedesebene abgeleitet werden. Der vom VwGH habe sich nur dazu, ob die Begründung eines Unternehmensgruppe mit einer sich bereits im Zeitpunkt der Gruppenantragsstellung Liquidation befindlichen Körperschaft als Gruppenträger möglich sei, geäußert und keine über den vorliegenden Sachverhalt hinaus allgemein gültige Aussage für Liquidationsvorgänge Unternehmensgruppen getroffen. Es wundere daher, dass die Finanzverwaltung ausschließlich auf Basis der Entscheidungsgründe des besonders gelagerten VwGH-Anlassfalles ihre ursprünglich jahrelang praktizierte Verwaltungsmeinung sowohl auf Ebene des Gruppenträgers als auch auf Ebene der Gruppenmitglieder grundlegend geändert habe. Die Steuerpflicht der beteiligten Gesellschaften ende ja nicht mit dem Eintritt in die Liquidation, sondern erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Abwicklungsverfahrens.

Es werde daher ersucht, die Beendigung der Unternehmensgruppe erst mit Beendigung des Abwicklungsverfahrens vorzunehmen.

(5) Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.9.2017 wurde die Beschwerde mit im Wesentlichen folgender Begründung abgewiesen:

Wie in der Beschwerde zutreffend festgestellt worden sei, sei der VwGH im Erkenntnis vom 26.11.2014, 2011/13/0008, zum Ergebnis gelangt, „*dass eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des § KStG 1988 in Betracht kommt*“.

Die Regelungen der Gruppenbesteuerung gingen grundsätzlich von einer jährlichen Zurechnung der steuerlich maßgebenden Ergebnis aus (das Ergebnis des Gruppenmitglieds werde dem beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds falle [§ 9 Abs 1 KStG 1988]). Bei der Liquidation könne der Besteuerungszeitraum jedoch mindestens drei bzw fünf Jahre betragen.

Der VwGH stütze im oben angeführten Erkenntnis sein Auslegungsergebnis darauf, dass durch die Verwendung des Begriffes „Einkommen“ in § 9 Abs 6 Z 1 KStG 1988 klargestellt werden solle, dass das Einkommen von unbeschränkt steuerpflichtigen

Gruppenmitgliedern nach § 7 Abs 2 KStG 1988 zu ermitteln und demnach das Regime der Gruppenbesteuerung nach der Gesetzesystematik auf die operativen Einkünfte werbender Körperschaften iSd § 7 KStG 1988 ausgerichtet sei. Bei Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger (in Liquidation) würden nach Ansicht des VwGH im Ergebnis operative Einkünfte im Abwicklungseinkommen erfasst, wodurch der Sinn und Zweck des KStG 1988 (der dort vorgesehenen Glättung der Gewinne und Verluste im Abwicklungszeitraum) konterkariert würde. Auch käme es dadurch zu sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnissen, das die Gruppenmitglieder von den steuerlichen Erleichterungen des in Liquidation befindlichen Gruppenträgers (etwa in Form eines Verlustvortrages) profitieren würden. Eine Vermischung der Besteuerungsregime des § 9 KStG 1988 und des § 19 KStG 1988 auf Ebene des Gruppenträgers würde daher nach Ansicht des VwGH dem Sinn und Zweck sowohl der Gruppenbesteuerung als auch der Liquidationsbesteuerung widersprechen (VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008).

Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass aus dem VwGH-Erkenntnis sehr wohl abgeleitet werden könne, das mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers nur Beginn des besonderen Liquidationsbesteuerungszeitraumes gemäß § 19 Abs 2 KStG 1988 die Unternehmensgruppe zu beenden sei.

(6) Im dagegen eingebrachten **Vorlageantrag** vom 4.10.2017 wurde sowohl die Entscheidung durch den gesamten Senat als auch eine mündliche Verhandlung beantragt. Einwendungen gegen die Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung wurden nicht erhoben.

(7) Mit Schriftsatz vom 3.5.2019 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat bzw auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

(8) Die Bf war Gruppenträger einer Unternehmensgruppe mit einem weiteren Gruppenmitglied, welches in der Folge in Insolvenz geriet. Die Bf wurde daraufhin mit Wirkung vom 19.10.2016 aufgelöst und am tt.mm.2018 im Firmenbuch gelöscht. Seitens der belangten Behörde wurde im hier strittigen Bescheid unter Hinweis auf Rechtsprechung des VwGH festgestellt, dass infolge des Eintritts in die Liquidation das Bestehen der Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2016 ende, wogegen sich die gegenständliche Beschwerde richtet.

Beweiswürdigung

(9) Der Sachverhalt ist unstrittig und gründet sich auf die im Akt des Verwaltungsgerichts aufliegenden Unterlagen.

Rechtslage

(10) Gemäß § 9 Abs 1 KStG 1988 können, abweichend von § 7 KStG 1988, finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Gemäß § 9 Abs 4 TS 1 KStG 1988 gelten als finanziell verbundene Körperschaften solche, bei denen die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 gilt als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds das Einkommen unter Berücksichtigung der § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988

Gemäß § 9 Abs 10 KStG muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen.

Erwägungen

A) Zum Zeitpunkt des Endes der Unternehmensgruppe

(11) Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bf ab dem Jahr 2010 Träger einer Unternehmensgruppe war, strittig ist hingegen, ob der Eintritt der Bf als Gruppenträgerin in die Liquidation im Jahr 2016 eine Beendigung der Unternehmensgruppe mit dem Jahr vor der Liquidationseröffnung bewirkte.

(12) Der VwGH hat in seinem von beiden Verfahrensparteien angesprochenen, jedoch offenkundig unterschiedlich interpretierten, Erkenntnis vom 26.11.2014, 2011/13/0008, in einem Fall, in welchem sich der Gruppenträger bereits in Liquidation befand, als die Unternehmensgruppe gebildet werden sollte, als Begründung für die von ihm ausgesprochene Versagung der Möglichkeit der Gruppenbildung ausgeführt (Hervorhebungen durch das erkennende Verwaltungsgericht):

„Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die (aus den Gesetzesmaterialien hervorgehende) Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193, VwSlg. 8447/F, mwN).

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 ordnet im Sinne einer Individualbesteuerung an, dass der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 9 Abs. 1 KStG 1988 ... können abweichend von § 7 KStG 1988 finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5 leg. cit.) nach Maßgabe des Abs. 8 leg. cit. eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des

jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7 leg. cit.) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Mit der Abweichung von § 7 KStG 1988 ist das Abgehen vom Prinzip der Individualbesteuerung gemeint (vgl. die ErläutRV zum StRefG 2005, 451 BlgNR 22. GP 15, sowie z.B. *Vock* in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG-Kommentar, Wien 2014, § 9 Tz 53). Gewinne und Verluste von Mutter- und Tochtergesellschaften können durch Bildung einer Unternehmensgruppe miteinander ausgeglichen und die Steuerbelastung kann damit verringert werden (vgl zB. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung², 2). Gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 ... gilt als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4 leg. cit. Durch die Verwendung des Begriffes "Einkommen" sollte dahingestellt werden, dass das Einkommen von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 zu ermitteln ist (vgl. EB zum AbgÄG 2004, ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 18). Das Regime der Gruppenbesteuerung ist damit nach der Gesetzessystematik auf die operativen Einkünfte werbender Körperschaften im Sinne des § 7 KStG 1988 ausgerichtet (vgl auch die ErläutRV zu § 9 Abs 6 KStG 1988, 451 BlgNR 22. GP 22 f.).

§ 19 KStG 1988 sieht für die Auflösung und Abwicklung (Liquidation) von unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften Sonderregelungen zur Ermittlung des Liquidationsgewinnes vor. Liquidationsgewinn ist nach § 19 Abs. 2 KStG 1988 der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens (vgl. § 19 Abs. 4 leg. cit.) und des Abwicklungs-Anfangsvermögens (vgl. § 19 Abs. 5 leg. cit.) ergibt. Vor allem gilt nach § 19 Abs. 3 KStG 1988 ein besonderer (grundsätzlich mit höchstens drei Jahren befristeter) Besteuerungszeitraum, der vom Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres bis zur Beendigung der Abwicklung reicht (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, I11, Tz 1029, sowie - auch zur Frage des anzuwendenden Steuersatzes auf den Liquidationsgewinn - das hg. Erkenntnis vom 20. März 2013, 2009/13/0101). Diese Besonderheit hat u.a. den Effekt, dass im Rahmen der Liquidation (idR der "Versilberung" des gesamten Vermögens im Zuge des Abwicklungsverfahrens; vgl. z.B. *Hristov* in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 19 Rz 5) verwirklichte Verluste und Gewinne miteinander ausgeglichen werden können. Damit kann sich bei einem für die Abwicklung nötigen längeren Zeitraum auch die Möglichkeit eines Verlustrücktrages ergeben, die ansonsten im Steuerrecht nicht besteht (vgl. z.B. *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 19 Tz 140).

Es kann dahingestellt bleiben, ob - wie dies in der Beschwerde vertreten wird - auch während des Liquidationszeitraumes die Wirtschaftsjahre formal weiterlaufen (vgl. dazu z.B. *Lachmayer* in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG-Kommentar, Wien 2014, § 19 Tz 38, mwN), sodass nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 KStG 1988 eine Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder auch an einen im Stadium der Liquidation befindlichen Gruppenträger an sich möglich wäre. **Bei Zurechnung**

der Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger würden nämlich im Ergebnis **operative Einkünfte** werbender Körperschaften im Abwicklungseinkommen erfasst, wodurch der Sinn und Zweck des § 19 KStG 1988 (der dort vorgesehenen **Glättung der Gewinne und Verluste aus der Liquidation im Abwicklungszeitraum**) konterkariert würde (vgl. Lachmayer, aaO, § 19 Tz 66). Auch käme es dadurch zu **sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnissen, dass die Gruppenmitglieder von den steuerlichen Erleichterungen des in Liquidation befindlichen Gruppenträgers (etwa in Form eines Verlustrücktrages) profitieren würden** (vgl. in diesem Sinne Haslehner, GeS 2011/3, 140). Eine **Vermischung der Besteuerungsregime des § 9 KStG 1988 und des § 19 KStG 1988 auf Ebene des Gruppenträgers** würde daher dem Sinn und Zweck sowohl der Gruppenbesteuerung als auch der **Liquidationsbesteuerung widersprechen** (vgl. nochmals Lachmayer, aaO, sowie in diesem Sinne weiters Haslehner/Urtz in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011, 381 ff). Es ist somit in teleologischer Interpretation davon auszugehen, dass eine nach § 19 KStG 1988 **in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des § 9 KStG 1988 in Betracht kommt.**"

(12) Die Bf verweist in ihrer Beschwerde darauf, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis vom 26.11.2014, 2011/13/0008 sich lediglich auf solche Unternehmensgruppen beziehen könne, in denen sich der Gruppenträger, so wie im vom VwGH explizit entschiedenen Fall, bereits zum Zeitpunkt der beabsichtigten Bildung in Liquidation befand, während hingegen die belangte Behörde dieses auch auf Fälle bezieht, in denen eine Unternehmensgruppe bereits bestanden hat und der Gruppenträger erst in der Folge in Liquidation gelangt.

(13) Der VwGH kommt im zitierten Erkenntnis auf Basis des Sinnes und Zweckes der einschlägigen Bestimmungen des KStG 1988, insbesondere hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Liquidationsbesteuerung und laufender Besteuerung zum (allgemeinen) Ergebnis, dass eine sich gemäß § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft jedenfalls nicht als Gruppenträger in Betracht kommen könne. Eine systematisch zweckwidrige Vermischung der Besteuerungssysteme der laufenden (Gruppen-)Besteuerung und auf die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gerichteten Liquidationsbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers soll nach Ansicht des erkennenden Richters somit offenbar generell verhindert werden. Bereits die (abstrakte) Möglichkeit der Verrechnung der zugerechneten Einkünfte der Gruppenmitglieder mit dem (finalen) Abwicklungseinkommen des Gruppenträgers ist somit offenkundig ausreichend, um die Auflösung der Unternehmensgruppe als zwingende Rechtsfolge zu bejahen (vgl auch Mechtler/Pinetz, Die steuerliche Behandlung von Gruppengesellschaften in Liquidation, ÖStZ 2015/636, 497 [502 f]). Auch hinsichtlich des – hier vorliegenden – Falles der Liquidationseröffnung beim Gruppenträger während des aufrechten Bestands der Unternehmensgruppe führen somit die vom VwGH angestellten teleologischen Überlegungen dazu, dass von der Beendigung der Unternehmensgruppe mit dem Jahr vor der Liquidationseröffnung auszugehen ist (Mechtler/Pinetz, ÖStZ 2015/636, 497 [503]

mit Verweis auf *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG - Update-Kommentar [2015] § 9 Tz 27; *Mayr*, BMF zur Liquidation des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds RdW 2015/416, 453 [455] bzw hinsichtlich der Frage, wann ein Liquidationsverfahren iSd § 19 KStG als eröffnet anzusehen auch auf *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁵ [2014] § 19 Tz 13 ff).

(14) Entgegen der Ansicht der Bf führte daher die Liquidationseröffnung bei der Bf als Gruppenträger zur Beendigung der Unternehmensgruppe mit Beginn des Abwicklungszeitraums (vgl auch zB *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁹ (2017) § 19 Tz 68 f; *Haslehner*, Gruppenbesteuerung: Keine Gruppenbildung mit im Konkurs befindlicher Kapitalgesellschaft, GES 2011, 138 [140]; *Haslehner/Urtz* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* [Hrsg], Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung [2011] 383). Die Beschwerde war somit aus den angeführten Gründen abzuweisen.

B) Zur Zustellung des Erkenntnisses an den bisherigen Liquidator

(15) Obwohl die Bf infolge beendetener Liquidation im Firmenbuch bereits gelöscht wurde, war das gegenständliche Erkenntnis an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen zuzustellen:

Die Generalversammlung der in der Rechtsform einer GmbH tätigen Bf hat in der Hauptversammlung vom 19.10.2016 beschlossen, die Gesellschaft aufzulösen, die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation treten zu lassen und den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Liquidator zu bestellen. Laut Eintragung im Firmenbuch vom tt.mm.2018 wurde die Bf infolge beendetener Liquidation gelöscht.

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person hat bloß deklaratorischen Charakter (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden ist (OGH 19.6.2006, 8 ObA 46/06g) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt, also zB Abgaben noch festzusetzen - sind (VwGH 11.11.2009, 2006/13/0187).

Die Rechts- und Partefähigkeit 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 (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" (VwGH 17.12.1993, 92/15/0121; UFS 23.5.2011, RV/2748-W/09). An ihn können an die Gesellschaft adressierte Erledigungen bis zur Bestellung eines Liquidators noch zugestellt werden.

Der Auflösung folgt idR die Liquidation oder Abwicklung (§ 89 GmbHG). Während dieser Zeit wird eine Kapitalgesellschaft gemäß § 93 GmbHG durch die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren oder Abwickler vertreten. Nach Beendigung der Liquidation und Entlastung der Liquidatoren erfolgt die Löschung im Firmenbuch. 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 zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war. Die Vertreterstellung des Verwahrers betrifft insbesondere Außenprüfungen (§ 147 Abs. 1) sowie offene Rechtsmittelverfahren (*Ritz*, BAO⁶, § 80 BAO Rz 10 ff). Die Vertretungsregelung des § 80 Abs 3 BAO erfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation nach § 89 GmbHG stattgefunden hat.

(16) Nachdem im gegenständlichen Fall der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf zum Liquidator für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer bestellt wurde, ist dieser als Zustellvertreter der zwar bereits gelöschten, jedoch noch nicht handlungsunfähigen *Gesellschaft* anzusehen. Das gegenständliche Erkenntnis war daher an die Bf zu Handen des Gesellschafter-Geschäftsführers als Vertreter gemäß § 80 Abs 3 BAO zuzustellen (vgl auch BFG 3.7.2017, RV/2100320/2011).

C) Zur Zulässigkeit einer Revision

(17) Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 140 Abs 3 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.

(18) Das Bundesfinangericht verkennt nicht, dass sich das VwGH-Erkenntnis vom 26.11.2014, 2011/13/0008, welches die Bildung einer Unternehmensgruppe mit einem sich bereits zu diesem Zeitpunkt in Liquidation befindlichen Gruppenträger als nicht zulässig erachtet hat, auf einen Fall bezogen hat, in dem der Liquidationsstatus bereits bei der beabsichtigten Bildung der Unternehmensgruppe bestanden hat. Der VwGH hat jedoch von dieser besonderen Fallkonstellation losgelöste und somit allgemein gültige Aussagen getroffen, welche auch bei anderen Sachverhaltskonstellationen die Bildung einer Unternehmensgruppe mit einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft als potentiellen Gruppenträger generell erwehren. Somit lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und war daher die Revision nicht zuzulassen.

