



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XX.GmbH (bis 4. Februar 2004 firmierte diese Gesellschaft als X-GmbH), Adresse, vertreten durch Stb.AB, vom 9. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Juli 2007 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als unzulässig zurückgewiesen.

Begründung

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Z.Holding.GmbH übermittelte der Betriebsprüfer dem Finanzamt Innsbruck am 2. April 2007 als Kontrollmitteilung einen Umlaufbeschluss vom 30. bzw. 31. Dezember 2003. Dieser hatte folgenden Inhalt:

"Die Gesellschafter der X-GmbH, protokolliert im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck zu FN Z1 fassen nachstehende Beschlüsse im Wege der schriftlichen Abstimmung.

1. Zwecks Bereinigung der buchmäßigen Überschuldung der Gesellschaft wird durch die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH ein verlorener Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 2.700.000,00 gewährt. Der Gesellschafterzuschuss ist im Jahr des Beschlusses erfolgswirksam in die Jahresrechnung einzustellen. Die Aufbringung des Gesellschafterzuschusses ist bereits über die X.V.S.GmbH erfolgt und ist sohin die gegenüber der X.V.S.GmbH bestehende Verbindlichkeit um den Betrag von € 2.700.000,00 am Tage der Beschlussfassung zu vermindern. Die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH verpflichtet sich, mit der X.V.S.GmbH die für obbezeichnete Maßnahme erforderlichen Vereinbarungen abzuschließen und hält die X-GmbH im Falle eines nicht Zustandekommens derartiger Vereinbarungen für sämtliche Ansprüche der X.V.S.GmbH aus obbezeichneter Forderung schad- und klaglos."

Dieser Umlaufbeschluss wurde am 30. Dezember 2003 für die X-GmbH vom selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer N.N. und am 31. Dezember 2003 für die Alleingesellschafterin Z.Holding.GmbH durch N.N. als deren Geschäftsführer unterzeichnet.

Das Finanzamt setzte gegenüber der X-GmbH (zu diesem Zeitpunkt firmierte diese Gesellschaft allerdings bereits als XX.GmbH, siehe FN Z1) mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Juli 2007 hinsichtlich des Rechtsvorganges "Kontrollmitteilung lt. GBP (Gesellschafterzuschüsse und Forderungsabtretungen) vom 31. Dezember 2003" gemäß § 8 KVG vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2-4 KVG in Höhe von 2.700.000,00 € die Gesellschaftsteuer mit 27.000,00 € fest. Die Begründung lautete wie folgt: "Auf den Umlaufbeschluss vom 31.12.2003 wird verwiesen."

Der von der X-GmbH (im Folgenden: Bw) gegen diesen Gesellschaftsteuerbescheid erhobene Berufungsschriftsatz enthält neben anderem Vorbringen die Feststellung, "*dass die X-GmbH als Bescheidadressatin rechtlich nicht mehr existent ist, da die Gesellschaft am 23.12.2004 im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck gelöscht wurde.*" Im die Begründung nachholenden Schriftsatz vom 26. November 2007 wurde die Nichtigkeit des Bescheides eingewendet mit auszugsweise folgender Begründung "*Wie bereits in der Berufungsschrift vom 12.9.2007 darauf hingewiesen wurde, besteht die X-GmbH nicht mehr und wurde am 23.12.2004 im Firmenbuch gelöscht. Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid die Person zu nennen, an die er ergeht. Da die X-GmbH seit 23.12.2004 nicht mehr besteht, kann an Sie auch kein Bescheid mehr ausgefertigt werden, sollte dies gesetzwidrig dennoch erfolgen, ist dieser Bescheid nichtig.*"

Ohne in der Begründung der Berufungsvorentscheidung auf diesen vorgebrachten Einwand überhaupt einzugehen (und sich inhaltlich damit auseinanderzusetzen) wies das Finanzamt das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung ab mit der alleinigen Begründung, da mit den Gesellschafterbeschlüssen vom 30. und 31. Dezember 2003 die Holding verlorene Gesellschafterzuschüsse durch teilweise Übernahme von Verbindlichkeiten geleistet habe, sei dieser Zuschuss als freiwillige Gesellschafterleistung der Kapitalverkehrsteuer (§ 2 Z 4 a KVG) zu unterziehen.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Dazu wurde erwogen:

Die Bestimmungen des § 289 Abs. 1 im Konnex mit Abs. 2 BAO normiert, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen, in denen z. B. die Berufung nach § 273 BAO zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Daraus ergibt sich der

Vorrang von Formalerledigungen, ist doch gemäß § 289 Abs. 2 BAO nur dann eine Sachentscheidungen zu treffen, wenn keine der im § 289 Abs. 1 erster Satz BAO genannten formalen Erledigungen zu erfolgen hat.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung gegen einen Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Nach § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid im Spruch auch die Person zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten), wobei es nicht schadet, wenn der Bescheidadressat nicht im normativen Teil selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (im Adressfeld) genannt ist (VwGH 21.5.1992, 90/1770036, VwGH 28.1.2002, 2001/17/0212). Gemäß § 97 BAO hängt die Wirksamkeit (somit dessen rechtliche Existenz) eines Bescheides davon ab, dass dieser dem Bescheidadressaten bekannt gegeben wird. Kein Bescheid liegt z. B. vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an eine nicht mehr existente juristische Person gerichtet ist (VwGH 22.6.2001, 2001/13/0051, VwGH 17.12.2002, 2002/17/0273). Jeweils zu durch Verschmelzung erloschener GmbH hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (VwGH 22.4.1998, 97/13/0210; 19.6.2002, 99/15/0144; 9.9.2004, 2001/15/0073 und 19.1.2005, 2004/13/0164) die Ansicht vertreten, mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch geht die übertragende Gesellschaft unter, weshalb ein an diese Gesellschaft nach deren Beendigung ergehender Bescheid ins Leere geht (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 2 zu § 97 BAO und Tz 6 zu § 273 BAO).

Gemäß § 96 Abs. 1 GmbH-Gesetz können Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter Ausschluss der Abwicklung verschmolzen werden. Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) liegt bei einer Verschmelzung gemäß § 96 GmbH-Gesetz vor (vgl. VwGH 3.10.1996, 96/16/0182, VwGH 22.6.2001, 2001/13/0051, VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 1 zu § 19 BAO). Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen nämlich zivilrechtlich mit Ausnahme der höchstpersönlichen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Laut VwGH 14.7.1994, 92/17/0176 tritt im Falle der Gesamtrechtsnachfolge der Nachfolger in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers bezüglich aller Rechte und Pflichten sowohl in materiellrechtlicher als auch verfahrensrechtlicher Hinsicht ein.

Der mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte Bescheid vom 10. Juli 2007 des Finanzamtes Innsbruck richtete sich an die X-GmbH und schrieb der X-GmbH Gesellschaftsteuer vor. Nach dem vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates

abgefragten Firmenbuchauszug FN Z1 ist die XX.GmbH (bis 4. Februar 2004 firmierte diese Gesellschaft als X-GmbH) jedoch mit Gesellschafterbeschluss vom 27. September 2004 als übertragende Gesellschaft mit der X-Y.GmbH (FN Z2) als übernehmender Gesellschaft verschmolzen worden. Der (als Folge der Verschmelzung gestellte) Antrag auf Löschung der XX.GmbH ist beim Firmenbuch am 28. September 2004 eingelangt und die Löschung wurde am 23. Dezember 2004 eingetragen. Daraus geht an Sachverhalt hervor, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. Juli 2007 eine XX.GmbH (vormals X-GmbH) nicht mehr bestanden hat. Zu diesem Zeitpunkt war nämlich als Gesamtrechtsnachfolgerin (§ 96 GmbH-Gesetz) die X-Y.GmbH als übernehmende Gesellschaft in die gesamte Rechtsposition der XX.GmbH eingetreten, während mit Eintragung der Verschmelzung die übertragende Gesellschaft erloschen ist (siehe Koppensteiner, GmbH-Gesetz, Kommentar, Tz. 23 zu § 96) und demzufolge im Firmenbuch gelöscht worden war. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung war laut Firmenbuchauszug FN Z1 mit Eintragung der Verschmelzung die übertragende Gesellschaft XX.GmbH erloschen. Der Firmenname lautete auf Grund der Verschmelzung X-Y.GmbH (FN Z2). Diese Gesellschaft ist als Gesamtrechtsnachfolgerin (Universalsukzession) in jeder Hinsicht an die Stelle der übertragenden Gesellschaft getreten.

Zusammenfassend war im Gegenstandsfall unter Hinweis auf die vorzitierte Lehre und Rechtsprechung davon auszugehen, dass mit der am 23. Dezember 2004 erfolgten Eintragung der Verschmelzung die übertragende XX.GmbH (vormals: X-GmbH) untergegangen ist. Gesamtrechtsnachfolgerin war die X-Y.GmbH als übernehmende Gesellschaft, die in die gesamte (materielle und verfahrensrechtliche) Rechtsposition der übertragenden Gesellschaft eintrat. Der an die X-GmbH (anstatt an die X-Y.GmbH als deren Gesamtrechtsnachfolgerin) ergangene Gesellschaftsteuerbescheid war somit an eine im Zeitpunkt der Zustellung bereits nicht mehr bestehende juristische Person gerichtet (adressiert), ging somit ins Leere und vermochte gemäß § 97 Abs. 1 BAO keine Rechtswirkungen zu entfalten. Die gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Juli 2007 erhobene Berufung war demzufolge als nicht zulässig gemäß § 273 lit. a BAO zurückzuweisen.

Innsbruck, am 26. Februar 2010