

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M. in der Beschwerdesache Dr. W. als (damalige) Masseverwalterin im Insolvenzverfahren der GmbH, Adresse, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde der damaligen Masseverwalterin vom 26. Februar 2013 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes Waldviertel vom 21. Jänner 2013 beschlossen:

Die Beschwerde wird als gegenstandslos geworden erklärt und das Beschwerdeverfahren eingestellt .

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

## **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Waldviertel/Krems hat mit Sicherstellungsauftrag vom 21. Jänner 2013 in das Vermögen der Firma GmbH (in weiter Folge kurz: Bf.), Adresse2 , die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Umsatzsteuer 2011 in voraussichtlicher Höhe von € 168.217,06

Umsatzsteuer 2012 in voraussichtlicher Höhe von € 415.573,06,

gesamt € 583.790,13

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche kann sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 583.790,13 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass im Zuge der Außenprüfung bei der Firma GmbH, Steuernummer 23 dem Prüfungsorgan Eingangsrechnungen über Diesellieferungen vorgelegt und dabei Auffälligkeiten festgestellt wurden, die den Verdacht von Umsatzsteuerumversationen begründeten.

Zudem wurde eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung aufgrund der Gegenüberstellung des Aktiv- und Passivvermögens der GmbH befürchtet.

Aufgrund der hohen zu erwartenden Steuernachforderungen sei daher angenommen worden, dass ein Konkurs- oder Sanierungsverfahren drohe und damit eine wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung gegeben sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 26. Februar 2013 beantragt die Bf. die Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit der Begründung, dass der Tatbestand des § 12 Abs. 1 letzter Satz UStG nicht verwirklicht sei. Herr D. habe weder gewusst noch musste er wissen, dass die von ihm getätigten Ankäufe in irgendeinem Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder mit sonstigen Finanzvergehen gestanden sind.

Im Schriftsatz vom 22. April 2013 wurde eine ausführliche Begründung nachgereicht. Eine Berufungsvorentscheidung wurde nicht erlassen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.*

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde kann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

*Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:*

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Aus dem Firmenbuch konnte festgestellt werden, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom 2. Juli 2013, GZ. 9, über die Firma GmbH das Konkursverfahren eröffnet wurde. Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit weiterem Beschluss des Landesgerichtes Krems an der Donau vom 17. März 2014, GZ. 9, wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Am 11. September 2014 wurde die amtswegige Löschung der Firma GmbH gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch eingetragen. Als letzter handelsrechtlicher Geschäftsführer scheint Herr D. auf.

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 z.B. Abgaben noch festzusetzen - sind (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 79, Tz 10, 11; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; 11.11.2009, 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 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 23.6.1993, 91/15/0157; 17.12.1993, 92/15/0121; UFS 17.12.2008, RV/0527-K/06; UFS 12.3.2009, RV/0292-K/07; 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 i.d.R. 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 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 nach § 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 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 gemäß § 40 Abs. 2 FBG gegen eine vom Firmenbuchgericht beabsichtigte amtswegige Löschung aussprechen. 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 (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 (OGH 20.5.1999, 6 Ob 330/98t; 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 (OGH 28.6.2007, 3 Ob 113/07z).

Eine Entscheidung über die Beschwerde kann durch das Gericht im gegenständlichen Verfahren daher nicht mehr zugestellt werden. Der steuerliche Vertreter, der namens der Bf. die Beschwerde eingebracht hatte, vertritt die gelöschte GmbH nach Löschung derselben nicht mehr. Eine andere Person, der ein Beschluss oder Erkenntnis in diesem Rechtsmittelverfahren zugestellt werden kann, besteht auf Grund der vorstehenden Ausführungen nicht.

Eine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gemäß § 82 Abs.1 BAO liegt nicht vor. Weder ist die Sache "wichtig" i.S.d. Bestimmung, noch kann die gelöschte GmbH die Kosten eines Kurators tragen. Streitgegenständlich sind "voraussichtliche" Abgabennachforderungen von insgesamt € 583.790,13.

Da im Rahmen des Konkursverfahrens Abgabeforderungen am Abgabenkonto der Bf. von € 655.541,93 von der Einbringung ausgesetzt wurden, wovon noch immer € 653.706,62 von der Einbringung ausgesetzt sind und bislang nicht entrichtet wurden, kann im Fall der Stattgabe der Beschwerde die gelöschte GmbH (bzw. in weiterer Folge deren Gläubiger) kein Abgabenguthaben lukrieren, das einen positiven Saldo am Abgabenkonto bewirken könnte. Andererseits kann im Fall der Abweisung der Beschwerde das Finanzamt die dann rechtskräftige Forderung gegenüber der gelöschten GmbH mangels Vermögens nicht durchsetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu entschieden, dass beim Erlöschen der Rechtssubjektivität einer GmbH das Beschwerdeverfahren einzustellen bzw. als gegenstandslos geworden zu erklären ist (VwGH vom 28.10.2014, 2014/13/0035; oder BFG vom 23.06.2015, RV/6100561/2009) und führt dazu weiter sinngemäß aus:

- *Der Fortbestand der Rechtssubjektivität einer wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöschten GmbH ist zu bejahen, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht.*
- *Im vorliegenden Fall bestünde Abwicklungsbedarf nur dann, wenn die für die Löschung gemäß § 40 Firmenbuchgesetz erforderliche Voraussetzung der Vermögenslosigkeit nicht erfüllt wäre oder die BFG-Entscheidung in der Beschwerdesache direkt oder indirekt ein abwickelbares Aktivvermögen der gelöschten GmbH betreffe. Beides trifft im streitanhängigen Fall nicht zu, weil die Bf. zum Zeitpunkt der Löschung im Firmenbuch unstrittig vermögenslos war und andererseits aufgrund der Nichtentrichtung der strittigen Abgaben durch eine BFG-Entscheidung in der Beschwerdesache selbst auch kein abwickelbares Vermögen entstünde.*
- *Auch wenn in den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung die "Einstellung des Beschwerdeverfahrens mit Beschluss" nicht vorgesehen ist, entspricht dies jenen Fällen des § 33 Abs. 1 VwGG, in denen es zum "Wegfall der Rechtspersönlichkeit" der beschwerdeführenden Partei kommt. In diesen Fällen ist die Revision (Beschwerde) "als gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren einzustellen."*
- *Eine Zustellung an die Bf. kann im Hinblick auf das Erlöschen der Parteifähigkeit unterbleiben. Sohin ist die alleinige Zustellung an die Amtspartei ausreichend.*

Da die Rechtssubjektivität durch die Löschung im Firmenbuch beendet wurde und mangels Abwicklungsbedarf auch über die Löschung hinausgehend kein Fortbestand der Rechtssubjektivität gegeben ist, war die gegenständliche Beschwerde als gegenstandslos geworden zu erklären und das Beschwerdeverfahren einzustellen.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nach Art 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG zulässig, wenn ein Beschluss von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Rechtsfragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt (VwGH vom 28.10.2014, 2014/13/0035), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 10. Juli 2015