

GZ. RV/0792-W/05;

GZ. RV/0793-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Klaus Hafner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001, Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a) BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Oktober 1996 gegründet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. April 2001 wurde der Konkurs der Bw. mangels Vermögens abgewiesen. Am 16. Mai 2001 wurde die Auflösung der Bw. infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG ins

Firmenbuch eintragen und X. als Abwickler und Liquidator bestellt. Am 17. August 2001 wurde die Löschung der Bw. gemäß § 40 FBG im Firmenbuch eingetragen.

Für die Abgabenerhebungszeiträume 1999 bis 2001 wurden von der Bw. keine Abgabenerklärungen beim Finanzamt eingereicht. Im Zuge einer vom 1. Oktober 2001 bis 24. September 2002 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden die Besteuerungsgrundlagen der Bw. für die Jahre 1999 bis 2001 mangels vorgelegter Buchhaltung gemäß § 184 BAO geschätzt.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk erließ am 10. März 2003 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001, Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1999 und 2000. Als Bescheidadressat führte das Finanzamt die „Bw. IL“ an. Die Zustellung erfolgte an X.

Mit Vollmacht vom 11. April 2003 betraute die „Bw. IL“ vertreten durch X. den Y. mit ihrer steuerlichen Vertretung. Dieser erhob mit Schreiben vom 31. Dezember 2003 fristgerecht Berufung gegen die angeführten Bescheide und brachte in der Begründung umfangreiche Einwendungen gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung vor. Mit Schreiben vom 28. Mai 2004 brachte die Bw. vor, dass die Buchführung für die Jahre 1999 und 2001 nunmehr erstellt worden sei und legte die Erfolgsrechnungen und die Umsatzsteuerberechnungen der betreffenden Jahre dem Finanzamt vor. Die Betriebsprüfung nahm mit Schreiben vom 5. November 2004 zur Berufung Stellung und führte aus, dass die von der Bw. vorgelegte „Buchhaltung“ nicht ordnungsgemäß sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2005 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert. Grundlage für die Abänderung waren die geänderten Berechnungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung vom 5. November 2004.

Mit Schreiben vom 6. April 2005 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz.

Am 12. Mai 2005 legte das Finanzamt das Rechtsmittel zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor und verwies ergänzend darauf, dass die Bw. bereits zum Zeitpunkt der Anmeldung des Prüfungsorgans zur Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung im Firmenbuch gelöscht gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 39 Abs. 1 Firmenbuchgesetz (FBG), BGBI. Nr. 10/1991 in der Fassung BGBI. Nr. 74/1999, ist jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft außer den in anderen Gesetzen genannten Fällen mit Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst, durch den ein Konkurs mangels eines zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens voraussichtlich hinreichenden Vermögens nicht eröffnet wird.

§ 40 FBG lautet:

„(1) Eine Kapitalgesellschaft, die kein Vermögen besitzt, kann auf Antrag der nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung oder der Steuerbehörde oder von Amts wegen gelöscht werden; mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt. Sofern das Vorhandensein von Vermögen nicht offenkundig ist, gilt eine Kapitalgesellschaft bis zum Beweis des Gegenteils auch dann als vermögenslos, wenn sie trotz Aufforderung durch das Gericht die Jahresabschlüsse und gegebenenfalls die Lageberichte (§§ 277 ff HGB) von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht vollständig vorlegt.“

(2) Vor der Löschung sind die nach dem Sitz der Gesellschaft zuständige gesetzliche Interessenvertretung die die Steuerbehörde zu hören, sofern diese nicht ohnehin selbst Antragsteller waren. Äußern sich diese Stellen binnen vier Wochen nicht, so gilt ihre Zustimmung als gegeben.

(3) Gerichte und Steuerbehörden haben einander die erbetenen für die Vollziehung dieses Bundesgesetzes erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

(4) Stellt sich nach der Löschung das Vorhandensein von Vermögen heraus, das der Verteilung unterliegt, so findet die Abwicklung statt. Die Abwickler sind auf Antrag eines Beteiligten vom Gericht zu ernennen“.

§ 93 GmbHG, RGBI. Nr. 58/1906 in der Fassung BGBI. Nr. 142/2000, lautet:

„(1) Nach Beendigung der Liquidation haben die Liquidatoren unter Nachweisung der durch Beschluss der Gesellschafter erwirkten Entlastung bei dem Handelsgerichte um die Löschung der Liquidationsfirma anzusuchen.“

(3) Die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft sind einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder eines Beschlusses der Gesellschafter durch das Handelsgericht bestimmt.

(4) Die Gesellschafter und deren Rechtsnachfolger behalten das Recht auf Einsicht und Benützung der Bücher und Schriften. Gläubiger der Gesellschaft können von dem Gerichte zur Einsicht ermächtigt werden.

(5) Stellt sich nachträglich noch weiteres, der Verteilung unterliegendes Vermögen heraus, so hat das Handelsgericht der Hauptniederlassung auf Antrag eines Beteiligten die bisherigen Liquidatoren wieder zu berufen oder andere Liquidatoren zu ernennen“.

Gemäß § 80 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, 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 § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig oder
- b) nicht fristgerecht eingebbracht wurde.

Im vorliegenden Berufungsfall wurde die Bw. infolge rechtskräftiger Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 39 FBG aufgelöst und gemäß § 40 FBG am 17. August 2001 amtswegig gelöscht. Nach Lehre und Rechtsprechung hat die Löschung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) im Firmenbuch bloß deklaratorischen Charakter (vgl. OGH 24.7.1997, 6 Ob 201/97 und VwGH 17.12.1993, 92/15/0121). Die GmbH besteht trotz ihrer Löschung noch so lange fort, als ein Vermögen der Gesellschaft vorhanden ist. Ist infolge der Vermögenslosigkeit kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben, tritt die Vollbeendigung der Gesellschaft ein. In der Regel erlischt auch die Parteifähigkeit der gelöschten Gesellschaft (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0027 und die dort zitierte Literatur). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht die

Rechtspersönlichkeit der GmbH so lange fort, als noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen GmbH bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 95/15/0179; VwGH 20.9.1995, 95/13/0068).

Nach § 13 Abs. 3 Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ist, falls der Empfänger keine natürliche Person ist, die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Mit der Löschung der GmbH verliert diese ihre organschaftliche Vertretung. Die Funktion der Liquidatoren ist damit erloschen. Ihre Legitimation lebt von selbst für keine Rechtshandlung auf (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0027 und die dort zitierte Literatur).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. Nr. 180/2004, wurde dem § 80 BAO, der die Vertretung juristischer Personen in Abgabenverfahren des Bundes regelt, folgender dritter Absatz angefügt:

„(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.“

Diese neue Vertretungsregelung ist erstmals anzuwenden, wenn die Liquidation der Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach dem 31. Jänner 2005 beendet wird (§ 323 Abs. 17 zweiter Untersatz).

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (686 BlgNR 22. GP) wird zur Ergänzung des § 80 BAO ausgeführt:

„Insbesondere für im Zeitpunkt der Löschung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Firmenbuch offene Rechtsmittelverfahren sowie für Außenprüfungen (§ 147 Abs. 1 BAO) benötigt die Abgabenbehörde einen Vertreter der aufgelösten, aber noch nicht beendeten (somit noch parteifähigen) Gesellschaft. Die Vertretungsregelung im neuen § 80 Abs. 3 BAO ist zweckmäßiger als eine ua für die Gerichte aufwendige Bestellung eines Vertreters nach § 15a GmbHG bzw. nach § 93 Abs. 5 GmbHG.“

Im vorliegenden Fall hätte es zur rechtswirksamen Zustellung der angefochtenen Bescheide vom 10. März 2003 daher einer Vertreterbestellung nach der angeführten Bestimmung des § 93 Abs. 5 GmbHG bedurft. Eine solche ist nach den vorliegenden Firmenbuchauszügen tatsächlich nicht erfolgt. Die (ehemalige) Liquidatorin der Bw., die X., der die angefochtenen Bescheide vom 10. März 2003 zugestellt wurden, war zu diesem Zeitpunkt zur

Entgegennahme von Zustellungen für die Bw. nicht (mehr) befugt. Auch die Betrauung des Y. mit der steuerlichen Vertretung der Bw. durch Vollmacht vom 11. April 2003 war nicht rechtswirksam, weil er hiezu von einer Person, die selbst nicht (mehr) zur Vertretung der gelöschten Gesellschaft befugt war, nicht ermächtigt werden konnte. Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte somit die Berufung vom 31. Dezember 2003 ohne rechtswirksame Bevollmächtigung ein.

Mangels rechtswirksamer Zustellung liegen keine rechtlich existenten Bescheide vor, weshalb die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001, Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1999 und 2000 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a) BAO als unzulässig zurückzuweisen ist. Die Zurückweisung einer Berufung kann sowohl durch die Abgabenbehörde erster Instanz als auch durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgen. Hat die Abgabenbehörde erster Instanz einen Grund zur Zurückweisung nicht aufgegriffen, so hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Zurückweisung mit Bescheid auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Juli 2007