



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Horst Hoffmann und Heinz Hengl im Dabeisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufungen der Bw., Adr1, vom 27. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 24. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 nach der am 29. Oktober 2008 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Nachfolgender **Sachverhalt** liegt vor:

Mit Notariatsakt vom 08.05.2002 wurde die Bw. (im Folgenden kurz Bw.) mit dem Unternehmensgegenstand Handel mit Fahrzeugen aller Art, insbesondere der Autohandel und Handel mit Waren aller Art, gegründet. Die Eintragung in das Firmenbuch erfolgte am 24.05.2002. Am Stammkapital von € 35.000,00 waren als Gesellschafter xx mit einer Stammeinlage in Höhe von € 1.000,00 und AA mit einer Stammeinlage in Höhe von € 34.000,00 beteiligt. Als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer fungierte AA, als eingetragene Prokuristin xx.

Entsprechend dem im Akt einliegenden Unterschriftsprobenblatt zum Betriebseröffnungsfragebogen wurde dem Finanzamt am 01.08.2002 (unter Hinweis auf § 18

GmbHG) gegenüber bekannt gegeben, dass einerseits als Geschäftsführer AA und andererseits xx als Prokuristin einzeln zeichnungsbefugt sind.

Mit **Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 26.04.2006** wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet und die GmbH., bei der Ausübung vertreten durch xy, zur Masseverwalterin bestellt. Dieser Beschluss wurde der Gemeinschuldnerin – ungeachtet der im Zuge der Konkursöffnung verfügten Postsperre - durch die Post mit dem Zusatz "ungeachtet der verfügten Postsperre unmittelbar zustellen" zugestellt ( laut Einsichtnahme in den Konkursakt der Bw.).

Nach Verteilung des Massevermögens wurden das Konkursverfahren sowie alle die freie Verfügung der Gemeinschuldnerin beschränkenden Maßnahmen mit Beschluss vom 02.07.2007 aufgehoben.

Mit am 17.11.2007 im Firmenbuch eingetragenen **Beschluss vom 16.11.2007** wurde die Bw. gemäß § 40 Firmenbuchgesetz (von Amts wegen) gelöscht. Die Bestellung eines Liquidators erfolgte demgemäß nicht.

Auf Basis der von der Bw. überreichten Abgabenerklärungen **"ergingen" am 18.05.2006 bzw. 19.05.2006** erklärungsgemäße Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005.

Aufgrund der Feststellungen einer die Jahre 2003- bis 2005 umfassenden u.a. die Abgabenarten Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer betreffenden Außenprüfung nahm das Finanzamt mit "Bescheiden" vom **24.05.2006** die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und "erließ" am **24.05.2006 für die Jahre 2003 bis 2005 neue "Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide"**.

Alle diese "Bescheide" sowie der BP- Bericht waren ebenso wie die Zustellverfügungen (auf den Rückscheinen), gerichtet an:

Bw.

z.H. MV InsolvenzverwaltungsgmbH .

adr.

Die an die Bw. als Bescheidadressatin z.H. der InsolvenzverwaltungsgmbH. als Masseverwalterin gerichteten Erledigungen wurden entsprechend dieser Zustellverfügung der Masseverwalterin zugestellt.

Mit Schriftsätzen vom 27.07.2006 erhob der steuerliche Vertreter entsprechend der von der Masseverwalterin am 19.07.2006 erteilten Bevollmächtigung Berufungen gegen die "Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide" der Jahre 2003 bis 2005 und begründete diese ausführlich. Das Finanzamt legte diese Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde erhoben:

- In den Konkursakt des Landesgerichtes Klagenfurt betreffend die Bw. wurde Einsicht genommen. Diesem war zu entnehmen, dass der Bw. die hier streitgegenständlichen "Bescheide" infolge der mit Konkurseröffnung verfügten Postsperre nicht zugegangen sind (Anm: der Zustellverfügung entsprechend erfolgte die Zustellung der "Bescheide" an die Masseverwalterin).
- Mit dem ehemaligen steuerlichen Vertreter wurde Rücksprache gehalten und um Bekanntgabe, ob eine Bevollmächtigung inklusive Zustellvollmacht seitens der ehemaligen Gesellschafter wiederum erteilt wurde, sowie gegebenenfalls um Vorlage der neuen Vollmachtsurkunden ersucht.
- Der vor Konkurseröffnung bevollmächtigte Vertreter legte keine (neuen) Vollmachtsurkunden vor, sondern ersuchte mit Mail vom 07.08.2008 um Zustellung von Schriftstücken an die ehemaligen Gesellschafter.
- Mit dem Amtsvertreter wurde am 20.08.2008 Rücksprache gehalten und die Sach- und Rechtslage erörtert, insbesondere auf die Zustellung "z.H. MV InsolvenzverwaltungsgmbH " hingewiesen. Es wurde mitgeteilt, dass aus der Sicht des Finanzamtes die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung jedoch nicht möglich sei.

Im Gesellschaftsvertrag vom 08.05.2002 wurde unter Punkt Siebentens (Geschäftsführung) u.a. vereinbart:

*1) Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer.*

*Mit Gesellschafterbeschluss kann die Vertretungsbefugnis von Fall zu Fall in jede Richtung anders geregelt und insbesondere auch Einzelvertretungsbefugnis erteilt werden.*

*2) Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung des Unternehmens und die Entscheidung und Verfügung in allen gesellschaftlichen Angelegenheiten, die nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss nicht der Generalversammlung vorbehalten sind.*

*Die Geschäftsführer sind an die Beschlüsse der Gesellschafter gebunden und der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die für den Umfang ihrer Befugnis die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind. Geschäfte, deren Umfang über einen Betrag von € 2.000,-- hinausgehen, bedürfen im Innenverhältnis, bei sonstiger Schadenersatzpflicht des jeweiligen Geschäftsführers, der Zustimmung der Minderheitengesellschafterin Frau xx .*

Punkt Dreizehtens (Allgemeine Bestimmungen):

*Soweit in diesem Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart, gelten die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der jeweils gültigen Fassung.*

Im Gesellschaftsvertrag finden sich keine speziell getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Abwicklung oder Auflösung der Gesellschaft (lediglich hinsichtlich von Vorkaufs- bzw. Aufgriffsrechten, vgl. Punkt Zehntens).

In der am 29. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies die Referentin nach kurzer Darstellung des Unternehmensgegenstandes sowie der Berufungspunkte auf die in den bekämpften Bescheiden vorgenommene Adressierung an die Gemeinschuldnerin als Bescheidadressatin z.H. der Masseverwalterin.

Dazu wurde vom Vertreter des Finanzamtes ergänzend ausgeführt:

Aus der Sicht des Finanzamtes seien die bekämpften Bescheide im Zeitpunkt des Ergehens ordnungsgemäß erlassen worden. Denn zum damaligen Zeitpunkt habe es noch Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates gegeben, in welchen die vom Finanzamt vorgenommene Adressierung an die Gemeinschuldnerin **z.H. des MV** als ordnungsgemäß anerkannt worden sei. Auch wenn sich diese Entscheidungspraxis in Folge geändert habe und nun - auf Nachfrage der Referentin - seit etwa der zweiten Hälfte des Jahres 2006 auf Bescheiden der Abgabenbehörden der Masseverwalter als Bescheidadressat angeführt werde, müsse man auf die damalige, das heißt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung aus der Sicht des Finanzamtes vertretene Rechtsansicht abstellen. Zudem verwies der Vertreter auf die seiner Meinung nach bestehende divergierende Entscheidungspraxis des Verwaltungsgerichtshofes, welcher über diese Frage insbesondere noch nicht in einem verstärkten Senat abgesprochen habe.

Auch aus § 1 KO ergebe sich lediglich, dass der Gemeinschuldnerin hinsichtlich des Vermögens, das der Gemeinschuldnerin gehöre oder welches sie während des Konkursverfahrens erlange, deren freier Verfügung entzogen wäre. Sie bliebe daher als Bescheidadressat bestehen.

Weiters ergab sich, dass aufgrund interner Vorgaben der Finanzverwaltung die Zustellung von Abgabenbescheiden ab Eröffnung eines Konkursverfahrens ab 29.11.2006 nunmehr derart zu erfolgen hätten, dass als Bescheidadressat der Masseverwalter anzuführen sei.

Die begehrte Protokollniederschrift wurde dem Finanzamt zu Kenntnis gebracht und der Satz – der erfolgten Protokollrüge entsprechend – "*die Parteien wiederholen ihre Vorbringen*" gestrichen.

In **rechtlicher Hinsicht** ist auszuführen:

Zur Frage der Rechts- und Parteifähigkeit der berufenden Gesellschaft wird auf die bei *Ritz*, BAO-Kommentar, Tz 11 zu § 79 BAO, wiedergegebene Rechtsprechung verwiesen. Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat nach übereinstimmender Rechtsprechung der

Höchstgerichte bloß deklaratorischen Charakter. Die Rechtspersönlichkeit einer GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch solange fort, als noch Abwicklungsbedarf aufgrund von Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldnern besteht, also Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind, was dann der Fall ist, wenn Abgaben einer solchen Gesellschaft gegenüber bescheidmäßig festzusetzen sind.

Diese Auffassung hat der VwGH u.a. im Erkenntnis vom 28.06.2007, 2006/16/0220, sowie vom 17.12.1993, 92/15/0121, zum Ausdruck gebracht. Der gegenständliche Bescheid ist daher an die bereits im Firmenbuch gelöschte Gesellschaft, gegenüber welcher seitens des Finanzamtes nach wie vor Abgabenforderungen bestehen, als Steuerrechtssubjekt und demnach als Bescheidadressat zu richten.

Dass hinsichtlich der nach erfolgter Löschung im Firmenbuch weiter als Steuerrechtssubjekt anzusehenden GmbH von einer fehlenden Vertretung auszugehen wäre, somit Handlungsunfähigkeit der bereits aufgelösten Gesellschaft gegeben sei, ist im Hinblick darauf, dass der vormalige Geschäftsführer dieser Gesellschaft als "geborener Liquidator" anzusehen ist, zu verneinen (vgl. Ausführungen des VwGH vom 17.12.1993, 92/15/0121 unter Verweis auf das Erkenntnis vom 23.06.1993, 91/15/0157).

Im Gesellschaftsvertrag finden sich keine Vereinbarungen für den Fall der Auflösung bzw. Liquidation der Gesellschaft, sondern wird in diesem auf die entsprechenden allgemeinen Bestimmungen des GmbHGesetzes verwiesen.

Infolge Eröffnung des Konkursverfahrens wurde das mit dem seinerzeitigen Bevollmächtigten bestehende Vollmachtsverhältnis beendet. Der vor Konkurseröffnung bevollmächtigte Vertreter legte keine Vollmachtsurkunden über eine neuerliche Bevollmächtigung vor, sondern verwies auf eine Zustellung an die ehemaligen Gesellschafter. Die zur Verhandlung geladenen (ehemaligen) Gesellschafter, zu welcher lediglich die ehemalige Prokuristin erschien, gaben keine weiteren Erklärungen ab.

#### **§ 18 GmbHG normiert auszugsweise:**

*(1) Die Gesellschaft wird durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten.*

*(2) Zu Willenserklärungen, insbesondere zur Zeichnung der Geschäftsführer für die Gesellschaft bedarf es der Mitwirkung sämtlicher Geschäftsführer, wenn im Gesellschaftsvertrage nicht etwas anderes bestimmt ist. Die Zeichnung geschieht in der Weise, dass die Zeichnenden zu der Firma der Gesellschaft ihre Unterschrift hinzufügen.*

*(3) Der Gesellschaftsvertrag kann, wenn mehrere Geschäftsführer vorhanden sind, zur Vertretung der Gesellschaft auch einen Geschäftsführer in Gemeinschaft mit einem Prokuristen, der zur Mitzeichnung der Firma berechtigt ist (§ 48 Abs. 2 UGB), berufen.*

***(4) Die Abgabe einer Erklärung und die Behändigung von Vorladungen und anderen Zustellungen an die Gesellschaft geschieht mit rechtlicher Wirkung an jede Person, die zu zeichnen oder mitzuzeichnen befugt ist. . . .***

§ 13 ZustellG lautet auszugsweise:

(1) Die Sendung ist dem Empfänger an der Abgabestelle zuzustellen.

**(3) Ist der Empfänger keine natürliche Person, so ist die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen.**

Unstrittig steht fest, dass die beiden (ehemaligen) Gesellschafter einerseits als Geschäftsführer und andererseits als Prokuristin im Firmenbuch eingetragen waren und dem Finanzamt gegenüber die Erklärung abgaben, beide einzeln zeichnungsbefugt iSd § 18 GmbHGesetzes zu sein (vgl. Unterschriftenprobenblatt zum Betriebseröffnungsfragebogen). Ritz führt in TZ 9 ff zu § 13 ZustellG, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, aus, dass § 13 Abs. 3 **ZustellG** voraussetze, dass eine juristische Person als solche als Empfänger bezeichnet werde. Bei solchen Empfängern habe die Zustellung an einen zur Empfangnahme befugten Vertreter zu erfolgen. Dies sei bei der GmbH jeder Gesellschafter, der für die Gesellschaft zu zeichnen oder mitzuzeichnen befugt sei sowie ein Prokurist (unter Verweis auf VWGH vom 22.02.1991, 89/17/0244).

Demzufolge steht es der Behörde frei, mangels Bekanntgabe eines gewillkürten Zustellungsbevollmächtigten iSd § 9 ZustellG im laufenden Verfahren, als Empfänger die GmbH zu bezeichnen und an die ehemaligen Zeichnungsberechtigten zuzustellen.

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

Hierbei handelt es sich um **keine Ermessensentscheidung** der Behörde.

Eine Berufung ist unter anderem bei mangelnder Bescheidqualität des von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassenen "Bescheides" unzulässig (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 273 Rz 2 ff).

Durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte, der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs. 1 KO). Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO. In einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen.

Die angefochtenen Erledigungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 vom 24.05.2006 sind - trotz Konkurseröffnung vom 26.04.2006 - an die Gemeinschuldnerin **z.H. MV** InsolvenzverwaltungsgmbH. gerichtet. Die in Rede stehenden

Erledigungen konnten daher gegenüber der Gemeinschuldnerin Bw., der in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen war, nicht wirksam erlassen werden. Die angefochtenen Erledigungen wären an die laut Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt bestellte Masseverwalterin und nicht an die Gemeinschuldnerin **zu richten** gewesen.

Eine an die Gemeinschuldnerin zu Händen des Masseverwalters adressierte Erledigung ist aber nicht an den Masseverwalter, sondern an die Gemeinschuldnerin als Bescheidadressatin gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an die Gemeinschuldnerin gerichteten Bescheide an die Masseverwalterin sind sie der Masseverwalterin gegenüber jedoch nicht wirksam geworden.

Diese Auffassung vertrat der Verwaltungsgerichtshof (nicht nur) im Erkenntnis vom 29.03.2007, 2005/15/0130, mittels welchem das Höchstgericht die (meritorische) Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. September 2005 wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufhob. Mit dem aufgehobenen Bescheid hatte die Behörde eine Berufung des Masseverwalters gegen einen Bescheid, welcher nach Konkurseröffnung an *die P-GmbH "z.H. MV Mag. GR"* gerichtet war, als unbegründet abgewiesen. Im genannten Erkenntnis verwies das Höchstgericht auf seine Erkenntnisse vom 30.10.2001 zu 95/14/0099 und vom 02.07.2002 zu 2002/14/0053 sowie auf Beschlüsse vom 18.09.2003 zu 2003/15/0061 und vom 22.10.1997 zu 97/13/0023. Dieselbe Auffassung vertrat das Höchstgericht auch im Beschluss vom 02.03.2006 zu 2006/15/0097. Solcherart wird dem Einwand des Finanzamtes, es wäre im Zeitpunkt des Ergehens der bekämpften Bescheide keineswegs "gängige" Rechtsprechung "des Verwaltungsgerichtshofes" gewesen, dass es sich bei einer nach Konkurseröffnung an die als Bescheidadressat angeführte Bw. und z.H. des Masseverwalters intendierte Erledigung um Nichtbescheide handle, ebenso entgegen getreten wie dem Vorbringen, das Höchstgericht habe über diese Frage noch nicht in einem verstärkten Senat entschieden. Immerhin reichte diese nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates doch als gängige Rechtsprechung anzusehende Auffassung des Höchstgerichtes auch für die Finanzverwaltung aus, um deren Zustellungspraxis – wie im Rahmen der mündlichen Verhandlung dargelegt - abzuändern. Hinsichtlich des Vorbringens die hier zum Ausdruck gebrachte Auffassung sei im Zeitpunkt der "Bescheiderlassungen" auch nicht gängige Rechtsprechung des UFS gewesen, wird auf diesbezügliche Entscheidungen u. a. vom 31.03.2003 zu RV/0559-G/02, vom 08.08.2003 zu ZRV/0049-Z2L/02, sowie vom 14.06.2005 zu ZRV/0194-Z3K/04 verwiesen.

Da es sich bei den angefochtenen - als Bescheid intendierten - Erledigungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 vom 24.05.2006 um keine Schriftstücke mit Bescheidcharakter handelt und eine Berufung gegen eine behördliche

Erledigung, die nicht rechtswirksam erlassen worden ist, ins Leere geht, sind die Berufungen gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es kann überdies die Masseverwalterin selbst durch die angefochtenen Bescheide, auch wenn diese zu ihren Händen zugestellt wurden, in Rechten nicht verletzt worden sein, da diese nicht Adressat der Bescheide war (vgl. Beschluss vom 20.6.2001, 98/08/0253).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 17. Dezember 2008