

Salzburger Steuerdialog 2014

5. - 7. Mai 2014

Begutachtungsentwurf

Ergebnisunterlage

Insolvenzen &

Verfahrensrecht

INHALTSVERZEICHNIS

1. INSOLVENZANMELDUNGSERFORDERNIS (INSOLVENZFORDERUNGEN) VERSUS DURCHFÜHRUNG DER VERANLAGUNG, SOLANGE DER VERANLAGUNGSZEITRAUM NOCH NICHT ABGELAUFEN IST?	3
2. ABGABENVERRECHNUNG UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER INSOLVENZRECHTLICHEN AUFRECHNUNGSVERBOTE –STEUERZUORDNUNGS- UND AUFTEILUNGSPROBLEMATIK?	5
3. ENTFALL DER PARTEIFÄHIGKEIT VON KÖRPERSCHAFTEN, WÄHREND ABGABEN- UND RECHTSMITTELVERFAHREN NOCH OFFEN SIND – VORGEHENSWEISE?	9
4. VERTRETUNG DER KÖRPERSCHAFT NACH BEENDIGUNG DER LIQUIDATION / NACH NICHTERÖFFNUNG ODER AUFHEBUNG EINES INSOLVENZVERFAHRENS MANGELS KOSTENDECKENDEN VERMÖGENS / NACH LÖSCHUNG IM FIRMENBUCH WEGEN VERMÖGENSLOSIGKEIT – NICHTFESTSETZUNG?	10
5. VERTRETERHAFTUNGEN AUF GRUND VON INSOLVENZVERFAHREN UND FIRMENBUCHLÖSCHUNGEN?	13
6. VERHÄLTNIS DER LÖSCHUNGSSPERRE GEMÄß § 160 ABS. 3 BAO ZUM ANHÖRUNGSRECHT DER STEUERBEHÖRDE GEMÄß § 40 ABS. 2 FBG?	15
7. REKURSLEGITIMATION DES FINANZAMTES GEGEN LÖSCHUNGSBESCHLUSS GEMÄß § 40 ABS. 1 FBG?	16
8. AMTWEGIGE LÖSCHUNG DURCH DAS FIRMENBUCHGERICHT WEGEN VERMUTETER VERMÖGENSLOSIGKEIT	18

1. Insolvenzanmeldungserfordernis (Insolvenzforderungen) versus Durchführung der Veranlagung, solange der Veranlagungszeitraum noch nicht abgelaufen ist?

Bezug habende Normen

§§ 102 ff IO; §§ 19, 24 KStG, § 42 EStG, § 134 BAO

Steuerrechtlich sieht § 134 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabenerklärungen für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer... bis zum Ende des Monats April, bei elektronischer Übermittlung bis zum Ende des Monats Juni des Folgejahres einzureichen sind. § 42 Abs. 1 EStG und § 24 Abs. 1 KStG bestimmen das abgelaufene Kalenderjahr zum Veranlagungszeitraum. § 19 Abs. 3 KStG regelt, dass der Besteuerungszeitraum bei einer Abwicklung im Insolvenzverfahren bis zu fünf Jahre betragen kann; in berücksichtigungswürdigen Fällen kann dieser Zeitraum vom Finanzamt auf Antrag auch verlängert werden.

Insolvenzrechtlich gilt, dass die allgemeine Prüfungstagsatzung (Forderungsprüfung) in der Regel auf 60 bis 90 Tage nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und die Anmeldungsfrist (Forderungsanmeldung) in der Regel auf 14 Tage vor der allgemeinen Prüfungstagsatzung anzuordnen ist (§ 74 Abs. 3 IO). Die Geltendmachung der Forderungen von Insolvenzgläubigern hat gemäß den §§ 102 ff IO zu erfolgen. Gemäß § 103 Abs. 1 IO sind in der Anmeldung der Betrag der Forderung und die Tatsachen, auf die sie sich gründet, sowie die in Anspruch genommene Rangordnung anzugeben und die Beweismittel zu bezeichnen, die zum Nachweis der behaupteten Forderung beigebracht werden können. Die (vorherige) Erlassung eines Abgabenbescheides ist für die Anmeldung einer Abgabeforderung als Insolvenzforderung nicht zwingend erforderlich, doch die schlüssige Darlegung der Besteuerungsgrundlagen und Ermittlung der sich daraus ergebenden (voraussichtlichen) Abgabenhöhe.

Bei der Prüfungsverhandlung (§ 105 IO) hat der Insolvenzverwalter bei jeder angemeldeten Forderung eine bestimmte Erklärung über ihre Richtigkeit und Rangordnung abzugeben. Der Insolvenzschuldner kann die Richtigkeit, aber nicht die Rangordnung angemeldeter

Forderungen bestreiten. Insolvenzgläubiger, deren Forderung festgestellt oder deren Stimmrecht anerkannt wird, können die Richtigkeit und Rangordnung angemeldeter Forderungen bestreiten. § 107 IO regelt, dass für Forderungen, die erst nach Ablauf der Anmeldefrist angemeldet und in der allgemeinen Prüfungstagsatzung nicht verhandelt worden sind, eine besondere Prüfungstagsatzung anzuordnen ist. Forderungen, die später als 14 Tage vor der Tagsatzung zur Prüfung der Schlussrechnung angemeldet werden, sind nicht zu beachten.

Gemäß § 109 IO gilt eine Forderung im Insolvenzverfahren als festgestellt, wenn sie vom Insolvenzverwalter anerkannt und von keinem hierzu berechtigten Insolvenzgläubiger bestritten worden ist. Im Bestreitungsfall kommen die Vorschriften des § 110 IO zum Tragen. Handelt es sich um eine noch nicht vollstreckbare Forderung, hat der anmeldende Gläubiger die Feststellung der Forderung mit Klage geltend zu machen. Die Prüfungsklage ist auf die gerichtliche Feststellung der bestrittenen Forderung als Insolvenzforderung gerichtet. Gegenstand des Prüfungsprozesses ist somit die Entscheidung über die Insolvenzforderung. Der Prüfungsprozess wird grundsätzlich mit einem gerichtlichen Feststellungsurteil über die bestrittene Forderung entschieden. Das Verfahren richtet sich gemäß § 110 Abs. 3 IO nach der an sich maßgeblichen sachlichen Zuständigkeit für die strittige Forderung. Gehört die in ihrer Richtigkeit bestrittene Insolvenzforderung nicht auf den Zivilrechtsweg, ist das Prüfungsverfahren gemäß § 110 Abs. 3 IO von den **Verwaltungsbehörden** und **Verwaltungsgerichten** abzuwickeln (Finanzamt, Bundesfinanzgericht, Verwaltungsgerichtshof). Infolge der Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte richtet sich das weitere Verfahren nach den außerhalb des Insolvenzverfahrens maßgeblichen Bestimmungen (BAO, VwGG).

Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheid festzusetzen (§ 198 Abs. 1 BAO). Dies trifft auf die veranlagte Einkommensteuer/Körperschaftsteuer zu. Eine Abgabensfestsetzung vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes bzw. Besteuerungszeitraumes ist in den Steuergesetzen nicht vorgesehen und wäre aus diesem Grund rechtswidrig. Demzufolge kann für eine Forderungsanmeldung (§§ 102 ff IO) betreffend eine bis zur Insolvenzeröffnung angefallene Einkommensteuer/Körperschaftsteuer des Insolvenzeröffnungsjahres nur eine vorläufige Berechnung abgegeben werden und muss die Erlassung des Steuerbescheides nach Ablauf des abgabenrechtlich geregelten Steuererhebungszeitraumes (von bis zu fünf Jahren) abgewartet werden.

Gegen den Abgabenbescheid kann vom Insolvenzverwalter (oder Schuldner im Sanierungsverfahren oder Schuldenregulierungsverfahren ohne Bestellung eines Insolvenzverwalters) Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben werden. Das Rechtsmittelverfahren richtet sich sodann nach den Vorschriften der §§ 243 ff BAO. Das Finanzamt hat darüber mit Beschwerdeverentscheidung (§§ 262 f BAO), das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis oder Beschluss (§§ 278 ff BAO) abzusprechen.

Soweit das Finanzamt nach Ergehen des Abgabenbescheides die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer betreffend den Veranlagungszeitraum des Insolvenzeröffnungsjahres in Anlehnung an die verwaltungsgerichtliche Judikatur zur Gänze als Masseforderung geltend macht (§§ 46, 124 IO), bleibt für den Fall der Bestreitung der Rangordnung bzw. Qualifikation der Abgabenforderung als anteilige Insolvenzforderung und anteilige Masseforderung das Insolvenzgericht zuständig, wie die in der folgenden Antwort dargestellte OGH-Entscheidung zum Ausdruck bringt.

2. Abgabenverrechnung unter Berücksichtigung der insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote – Steuerzuordnungs- und Aufteilungsproblematik?

Bezug habende Normen

§§ 213 ff BAO; §§ 19, 20, 46, 51 IO

Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes gehen als speziellere Bestimmungen den Verrechnungsvorschriften der BAO (§§ 213 ff) vor (zB VwGH 19.03.1997, 96/16/0052, VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046). Die Aufrechnung bzw. Verrechnung und Beurteilung allfälliger Rückzahlungsanträge (§ 239 BAO) und Abrechnungsbescheidanträge (§ 216 BAO) des Insolvenzverwalters richtet sich (als Vorfrage iSd § 116 BAO) nach der insolvenzrechtlichen Qualifikation des Abgabenanspruches (positive oder negative Insolvenz- oder Masseforderung).

Insolvenzforderungen sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen (§ 51 Abs. 1 IO).

Für die Qualifikation einer Abgabeforderung als Masseforderung (§ 46 Z 2 IO) muss die Forderung die Masse treffen (sachliche Komponente) und der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt muss während des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden sein (zeitliche Komponente). Masseforderungen müssen im Insolvenzverfahren nicht angemeldet werden. Sie sind bei Fälligkeit aus der vorhandenen Masse zu berichtigen (§ 47 Abs. 1 iVm § 124 Abs. 1 IO) und unterliegen auch während des Insolvenzverfahrens grundsätzlich keinen verrechnungsmäßigen Einschränkungen.

Nach § 20 Abs. 1 IO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Insolvenzeröffnung Schuldner der Insolvenzmasse geworden ist oder die Forderung gegen den Schuldner erst nach der Insolvenzeröffnung erworben worden ist.

Nach § 19 Abs. 1 IO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Insolvenzeröffnung bereits aufrechenbar waren, im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht zu werden.

Nach § 19 Abs. 2 IO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers zur Zeit der Insolvenzeröffnung noch bedingt oder betagt war.

Insolvenzrechtliche Aufrechnungsverbote (§ 20 IO), die abgabenrechtliche Verrechnungsvorschriften für die Dauer des Insolvenzverfahrens verdrängen, beziehen sich nur auf Insolvenzforderungen. Hinsichtlich der Befriedigung von Masseforderungen enthält die IO keine Sondervorschriften, die der Abgabentrückung (etwa auch durch Gegenverrechnung von Gutschriften) zum abgabenrechtlichen Fälligkeitstag entgegen stehen (zB VwGH 22.04.1985, 84/15/0009).

Der **Oberste Gerichtshof** hat sich in seinem Urteil vom 24.08.2011, **3 Ob 103/11k**, mit der Frage der insolvenzrechtlichen Aufteilung der Jahreseinkommensteuer (oder Körperschaftsteuer) des Insolvenzeröffnungsjahres in eine Insolvenz- und eine Masseforderung beschäftigt und dabei im Wesentlichen die folgenden Rechtsansichten vertreten:

Ob eine Forderung Masseforderung ist, hat als Hauptfrage ausschließlich das Gericht nach Maßgabe des Insolvenzrechts zu entscheiden. Im Abgabenverfahren ist hingegen über Bestand und Höhe der Steuerpflicht zu entscheiden.

Aus § 46 Abs. 1 Z 2 KO (nunmehr § 46 Z 2 IO) ist abzuleiten, dass es bei der Beurteilung einer Steuerforderung als Masseforderung nicht auf die Fälligkeit oder das Entstehen der Steuerschuld auf der Grundlage eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts ankommt; somit eine formale Anknüpfung an § 4 BAO (Entstehung des Abgabenanspruches) nicht stattzufinden hat.

Unter Berufung auf § 4 BAO und darauf, dass sich die einzelnen Geschäftsvorfälle, die letztlich in ihrer Gesamtheit der Einkommensteuerbemessung zu Grunde zu legen sind, weder theoretisch noch praktisch als Einzelgeschehnisse erfassen ließen, die sich zur Gänze entweder vor oder nach Konkurseröffnung ereignen, setzt der Verwaltungsgerichtshof den Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 KO (§ 46 Z 2 IO) mit jenem der Entstehung des Abgabenanspruches iSd § 4 Abs. 2 BAO gleich (VwGH 23.11.1994, 91/13/0259, mwN).

Im Gegensatz dazu vertritt der Oberste Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass für die insolvenzrechtliche Qualifikation von Abgabenforderungen nicht das Entstehen der Steuerschuld auf der Grundlage eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts, sondern die Verwirklichung dieses Sachverhalts selbst maßgeblich ist.

Das bloße Abstellen auf den Zeitpunkt der Jahresgewinnermittlung würde zu mit Prinzipien des Insolvenzrechts nicht in Einklang zu bringenden Ergebnissen führen.

Bei der vom Verwaltungsgerichtshof in seiner gegenteiligen Rechtsprechung hervorgehobenen Zuordnungsproblematik handelt es sich um kein konkursspezifisches, sondern um ein jeder zeitraumbezogenen Abgabenfestsetzung immanentes Problem. Ist es möglich, die Geschäftsvorfälle eines Kalenderjahres von jenen des folgenden oder vorangegangenen Kalenderjahres zu trennen, gilt dies grundsätzlich ebenso für die Trennung von Geschäftsvorfällen innerhalb eines Kalenderjahres.

Allenfalls dennoch auftretende Zuordnungsprobleme müssen dabei in Kauf genommen und einer möglichst sachgerechten Lösung zugeführt werden.

Im Anlassfall wurde der steuerrelevante Sachverhalt, nämlich durch den erzielten Gewinn (§ 2 Abs. 4 Z 1 iVm § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988), teilweise bereits vor Insolvenzeröffnung verwirklicht. „Gesplittete“ Einkommensteuerberechnungen für einen Zeitraum bis zur Konkurseröffnung und einen Zeitraum ab Konkurseröffnung, also Aufspaltung in zwei Veranlagungszeiträume, finden im geltenden Recht keine Deckung und würden im Hinblick auf die Progressionsproblematik (Einkommensteuertarif) zu keinem sachgerechten Ergebnis führen.

Die Progressionsproblematik wird dadurch vermieden, dass die Gesamtjahressteuerschuld aliquot nach dem Verhältnis der Bemessungsgrundlage für Konkurs- bzw.

Insolvenzforderungen (Einnahmen, die vor der Konkurseröffnung erzielt wurden abzüglich der Ausgaben dieses Zeitraums) zur Bemessungsgrundlage für Masseforderungen (erzielte Gewinne ab Konkurseröffnung) aufgeteilt wird.

Besondere Zuordnungsprobleme – etwa die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung der Aufdeckung stiller Reserven, von Sonderausgaben oder die Frage, ob die konkursrechtliche Einstufung einer Abgabe auch davon abhängt, ob ein Zufluss liquider Mittel oder vergleichbarer vermögenswerter Rechte in die Masse erfolgte – waren im Anlassfall nicht ersichtlich, weshalb sich laut OGH auch ein näheres Eingehen auf mögliche Zuordnungsmethoden – Zuordnung auf Basis des Tragfähigkeits- oder auf Basis des Verursachungsgedankens – erübrigte (OGH 24.08.2011, 3 Ob 103/11k).

Für Fälle also, in denen das schuldnerische Unternehmen im übergreifenden Veranlagungszeitraum vor der Insolvenzeröffnung bereits eingestellt war und keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet hatte, daher auch keine Gewinne mehr erwirtschaften konnte, kann eine festgesetzte Steuerschuld für den gesamten Veranlagungszeitraum nur eine Masseforderung des Finanzamtes darstellen. Dies deckt sich auch mit jenen oberstgerichtlichen Rechtsprechungen, wonach die Steuerschuld aus Veräußerungsgewinnen nach der Insolvenzeröffnung (etwa durch Aufdeckung stiller Reserven) eine Masseforderung darstellt (vgl. OGH 17.12.1993, 8 Ob 4/93; OGH 22.02.2001, 8 Ob 215/00a; OGH 11.06.2001, 8 Ob 228/00p; OGH 26.04.2011, 8 Ob 87/10t).

In anderen Fällen, in den bis zur Insolvenzeröffnung noch ertragsteuerlich relevante Gewinne erzielt wurden, ist laut OGH 3 Ob 103/11k eine bemessungsgrundlagenproportionale, auf die Gewinnverwirklichung im Veranlagungszeitraum bis zur Insolvenzeröffnung entfallende Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer (nach deren Veranlagung bzw. Festsetzung) als Insolvenzforderung geltend zu machen und der übersteigende Teil als Masseforderung.

Die Trennung der Steuer des Insolvenzeröffnungsjahres ist zur Ermittlung des Anteils, der als Insolvenz- bzw. Masseforderung einzuordnen ist, erforderlich. In der Praxis obliegt diese Trennung dem Insolvenzverwalter, der für die ordnungsgemäße Entrichtung des Anteils, der als Masseforderung einzustufen ist, Sorge zu tragen hat (Kanduth-Kristen in ZIK 6/2011, 205 [ZIK 2011/292], Anmerkungen zu OGH 3 Ob 103/11k).

3. Entfall der Parteifähigkeit von Körperschaften, während Abgaben- und Rechtsmittelverfahren noch offen sind – Vorgehensweise?

Bezug habende Normen

§§ 79, 80, 93 BAO

Die „Bescheidfähigkeit“ setzt die Parteifähigkeit im Zeitpunkt der Bescheidezustellung voraus.

Der Bescheidadressat muss rechtsfähig sein. Rechtsfähigkeit ist die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Damit der Bescheid rechtswirksam ergehen kann, bedarf es darüber hinaus der Handlungsfähigkeit (Geschäftsfähigkeit, Prozessfähigkeit) des Bescheidadressaten. Handlungsfähigkeit bedeutet, sich durch eigenes Handeln berechtigen und verpflichten zu können.

Die Vertretung beispielsweise einer GmbH obliegt nach §§ 18 ff GmbHG dem (den) bestellten Geschäftsführer(n). Die Gesellschaft muss einen oder mehrere Geschäftsführer haben (§ 15 GmbHG). Ein Geschäftsführer kann gemäß § 16a GmbHG durch einseitige empfangsbedürftige Willensäußerung seinen Rücktritt gegenüber der Generalversammlung oder allen Gesellschaftern erklären. Die Gesellschaft kann dadurch vertretungslos werden.

Ist nach der Rücktrittserklärung eines Geschäftsführers – seine Löschung im Firmenbuch hat nur deklarative Wirkung (VwGH 13.08.2003, 2001/08/0052; VwGH 11.03.2010, 2010/16/0028), maßgeblich ist der Zeitpunkt der Rücktrittserklärung – kein weiterer Geschäftsführer oder zustellungsbevollmächtigter Vertreter vorhanden und wird auch kein neuer Geschäftsführer bestellt, verliert die GmbH dadurch ihre Handlungsfähigkeit und kann während dieser Zeit an sie kein Bescheid wirksam erlassen werden.

Soweit die zur Vertretung der Gesellschaft (GmbH) erforderlichen Geschäftsführer fehlen, hat diese in dringenden Fällen das Gericht auf Antrag eines Beteiligten (zB Finanzamt) zu bestellen (Notgeschäftsführer gemäß § 15a GmbHG).

Wenn es die Wichtigkeit der Sache erfordert, kann bei Wegfall einer juristischen Person (unabhängig von ihrer Rechtsform) gemäß § 82 Abs. 1 BAO auf Kosten des zu Vertretenden auch die Bestellung eines Kurators beim zuständigen Gericht (§ 109 JN) beantragt werden.

Eine solche Kuratorbestellung ist zB dann erforderlich, wenn die bevorstehende behördliche Erledigung rechtsbegründend, rechtsändernd oder feststellend ist, also die Rechtssphäre der Partei wesentlich zu berühren vermag. Die Wichtigkeit der Sache erfordert bei Wegfall einer juristischen Person etwa dann eine Kuratorbestellung, wenn eine Abgabensatzung erfolgen soll (Ritz, BAO⁵, § 82 Tz 1 und Tz 6, jeweils mwN).

Der rechtsgeschäftliche Wegfall von für Bescheiderlassungen notwendigen Vertretungs- oder Zustellungsorganen der juristischen Person kann daher durch eine gerichtliche Bestellung von Kuratoren wettgemacht werden.

In der folgenden Fragestellung geht es um gesetzlich verursachte Änderungen und Beendigungen von organschaftlichen Vertretungen.

4. Vertretung der Körperschaft nach Beendigung der Liquidation / Nach Nichteröffnung oder Aufhebung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens / Nach Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit – Nichtfestsetzung?

Bezug habende Normen

§§ 80, 82, 206 BAO; § 89 ff GmbHG; §§ 39, 40 FBG

Der Auflösung folgt idR die Liquidation oder Abwicklung (zB § 89 GmbHG, § 205 AktG, § 145 UGB). In der Zeit zwischen Auflösung und Vollbeendigung der Gesellschaft (vollständige Abwicklung aller Rechtsverhältnisse) fungiert der vormalige Geschäftsführer als "geborener Liquidator" (VwGH 23.06.1993, 91/15/0157; VwGH 17.12.1993, 92/15/0121; UFS 17.12.2008, RV/0527-K/06; UFS 12.03.2009, RV/0292-K/07). An ihn können an die Gesellschaft adressierte Erledigungen bis zur Bestellung eines (anderen) Liquidators zugestellt werden. Während der Liquidation wird die Kapitalgesellschaft durch die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren oder Abwickler (zB § 93 GmbHG, § 210 AktG) vertreten. An die in Liquidation befindliche Gesellschaften ergehende Erledigungen werden dem im Firmenbuch eingetragenen Liquidator zugestellt.

Nach Beendigung der Liquidation und Entlastung der Liquidatoren erfolgt die Löschung im Firmenbuch (zB § 157 UGB, § 93 GmbHG). Mit ihr endet auch das Liquidatorenamt. Sollten in weiterer Folge noch Bescheide an eine im Firmenbuch gelöschte GmbH zu erlassen sein, sieht § 80 Abs. 3 BAO dafür eine eigene Vertretungsregelung vor. (Zustellungs-)Vertreter 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 Handelsgericht bestimmt wird, kann es sich um einen Gesellschafter oder um eine dritte Person handeln. § 80 Abs. 3 BAO gilt aber nur für die Rechtsform der GmbH und nur für den Fall, dass tatsächlich eine Liquidation gemäß §§ 89 ff GmbHG stattgefunden hat.

Keine Liquidation findet in Fällen von Firmenbuchlösungen gemäß §§ 39, 40 FBG (Bestimmungen über die Löschung vermögensloser Gesellschaften) statt. § 39 FBG normiert, dass jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft außer den in anderen Gesetzen genannten Fällen mit der Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst ist, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet (71b IO) oder aufgehoben (§ 123a IO) wird. Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen. § 40 FBG behandelt den weiteren Verlauf (Vermögenslosigkeit) dahingehend, dass Kapitalgesellschaften, die kein Vermögen besitzen, auf Antrag der nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung oder Steuerbehörde oder von Amts wegen gelöscht werden können. Mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt. Mangels Abwicklung (Liquidation) gilt für solche Fälle auch die spezielle Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO nicht.

Laut UFS 23.5.2011, RV/2748-W/09 (siehe dazu Fallbesprechung im UFSjournal 1/2012, 36) kann es zur Verfahrenseinstellung bei Löschung einer GmbH gemäß § 40 FBG während des anhängigen Rechtsmittelverfahrens kommen, wenn in weiterer Folge kein (zustellungsbevollmächtigter) Vertreter mehr vorhanden ist und im konkreten Fall auch keine Veranlassung zur Bestellung eines Kurators gemäß § 82 Abs. 1 BAO bestanden hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person oder Personengesellschaft bloß deklaratorischen Charakter (zB VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) und beendet ihre

Rechtsfähigkeit nicht, so lange Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt – zB Abgaben noch festzusetzen – sind (Ritz, BAO⁵, § 79, Tz 10, 11 mwN; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187). Die Rechtsfähigkeit bleibt daher auch nach einer Löschung im Firmenbuch noch solange erhalten, als noch Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten der gelöschten Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind. An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher grundsätzlich rechtswirksam (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220).

Mit Hinweisen auf seine ständige Vorjudikatur hat kürzlich der VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112, mit Erkenntnis (und nicht etwa mit Einstellungsbeschluss) über einen Fall entschieden, in dem während des anhängigen VwGH-Verfahrens der Konkurs über das Vermögen der GmbH eröffnet und mangels Kostendeckung aufgehoben worden war. In weiterer Folge, noch vor Ergehen der VwGH-Entscheidung, erfolgte die Löschung der beschwerdeführenden GmbH, vertreten durch einen Rechtsanwalt, gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit. Der VwGH führt zu dieser Fallsituation in seinem Erkenntnis aus: *„Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat aber bloß deklarativen Charakter. Die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft besteht solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. - mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung - Ritz, BAO⁵, § 79 Tz 11). Es ist daher - für dieses Verfahren - nach wie vor von der Rechtsfähigkeit der beschwerdeführenden Partei auszugehen.“* (Ergänzender Hinweis: Im Beschwerdefall erfolgte die Konkurseröffnung im November 2009. Gemäß § 26 Abs. 1 IO - ab 1.7.2010 - erlischt ein vom Schuldner erteilter Auftrag und damit auch jede vom Schuldner erteilte Vollmacht ex lege durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens.)

§ 206 lit. b BAO (idF FVwGG 2013, ab 1.1.2013) sieht vor, dass von der Abgabefestsetzung Abstand genommen werden kann, wenn mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird. Dadurch erlischt der Abgabenanspruch nicht und wird die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen geltend zu machen, nicht berührt.

Zur bei Uneinbringlichkeit von in der Vergangenheit entstandenen Abgabenschuldigkeiten, unabhängig von ihrer bescheidmäßigen Festsetzung gegenüber der Gesellschaft (Primärschuldnerin), bestehenden Haftung des seinerzeitigen Vertreters gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO siehe Kurzhinweise in der nachfolgenden Antwort zu Punkt 5.

5. Vertreterhaftungen auf Grund von Insolvenzverfahren und Firmenbuchlöschungen?

Bezug habende Normen

§§ 9, 80 BAO

Dem **Erlass des BMF vom 12.06.2006, BMF-010103/0050-VI/2006**, kann dazu (neben anderen Haftungsmöglichkeiten) auszugsweise unter Weglassung vieler Hinweise auf die hg. Rechtsprechung Folgendes entnommen werden:

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO besteht für die den vertretenen Abgabepflichtigen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Die Haftung des § 9 BAO setzt voraus: Stellung als Vertreter, Bestehen einer Abgabensforderung gegen den Vertretenen, Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, Verschulden des Vertreters und Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

Vertreter sind insbesondere Geschäftsführer, Liquidatoren, Vorstandsmitglieder.....

Die Abgabenschuld muss dem Primärschuldner (Erstschuldner) gegenüber nicht bereits geltend gemacht worden sein. Siehe dazu auch § 224 Abs. 3 BAO.

Die rechtskräftige Bestätigung des (Zwangs)Ausgleichs (nunmehr Sanierungsplan) des Primärschuldners steht der Haftungsanspruchnahme auch für die Ausgleichsquote (nunmehr Sanierungsplanquote) übersteigende Abgabenschulden nicht entgegen.

Für die Uneinbringlichkeit sprechen insbesondere die Abweisung eines Antrages auf Eröffnung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens, die Aufhebung des Konkurses nach Verteilung des Massevermögens, die Aufhebung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens.

Haftungsrelevant ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, somit die Verletzung von durch Abgabenvorschriften begründeten Pflichten. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen.

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückzahlung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr hat der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich.

Der Vertreter hat darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden darf. Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen. Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrückzahlung entgegenstanden. Die Darlegungspflicht trifft auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Vertretenen nicht mehr deren Vertreter sind.

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren; wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig. Hat der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt werden, liegt eine schuldhaft Pflichtverletzung vor.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist.

Die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung erlischt nicht dadurch, dass der Vertreter seine Tätigkeit zurücklegt. Entscheidend ist, wann der Haftungstatbestand vom Vertreter verwirklicht ist. Die Geltendmachung der Haftung kann auch nach Beendigung seiner Tätigkeit erfolgen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

6. Verhältnis der Löschungssperre gemäß § 160 Abs. 3 BAO zum Anhörungsrecht der Steuerbehörde gemäß § 40 Abs. 2 FBG?

Bezug habende Normen

§ 160 BAO, § 40 FBG

Gemäß 160 Abs. 3 BAO dürfen Löschungen im Firmenbuch von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Privatstiftungen erst vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamtes vorliegt, dass der Löschung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen. Durch die „Löschungssperre“ soll nach Stoll (BAO, 1709; ebenso OGH 13.9.2007, 6 Ob 146/06y) vor allem erreicht werden, dass bis zur Beendigung des Abgabenverfahrens taugliche vertretungsbefugte Organe der Körperschaft zur Verfügung stehen (Ritz, BAO⁵, § 160, Tz 5).

Demgegenüber bezweckt die Löschung im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit, dass das Firmenbuch die materielle Rechtslage richtig wiederzugeben hat. Vermögenslose Kapitalgesellschaften sind zu löschen. Ihre Entfernung liegt im öffentlichen Interesse. Eine Abstandnahme von der Löschung der vermögenslosen Gesellschaft trotz Vorliegens aller gesetzlichen Voraussetzungen widerspräche dem Gesetzeszweck (OGH 19.6.1997, 6 Ob 120/97h).

Gemäß § 40 Abs. 2 FBG ist vor der Löschung u.a. die nach dem Sitz der Gesellschaft zuständige Steuerbehörde zu hören, sofern diese nicht selbst Antragsteller war. Äußert sich die Steuerbehörde binnen vier Wochen nicht, so gilt ihre Zustimmung als gegeben.

Für Kapitalgesellschaften (und dem § 42 FBG zufolge für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften) ergibt sich aus § 40 FBG eine materielle Derogation des § 160 Abs. 3 BAO (Ritz, BAO⁵, § 160, Tz6, unter Hinweis auf RV 1588 BlgNR 20. GP, 6).

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 (§ 40 Abs. 4 FBG).

Wenn sich nach Beendigung der Liquidation einer GmbH und Löschung der Liquidationsfirma nachträglich noch weiteres, der Verteilung unterliegendes Vermögen heraus stellt, hat das Handelsgericht der Hauptniederlassung auf Antrag eines Beteiligten die bisherigen Liquidatoren wieder zu berufen oder andere Liquidatoren zu ernennen (§ 93 Abs. 5 GmbHG).

7. Rekurslegitimation des Finanzamtes gegen Löschungsbeschluss gemäß § 40 Abs. 1 FBG?

Bezug habende Normen

§§ 15, 40 FBG; §§ 2, 45, 46 AußStrG

In der Praxis ergibt sich das Problem, dass an eine im Firmenbuch gelöschte Kapitalgesellschaft mangels Vertretung keine Bescheide mehr erlassen werden könnten. Es stellt sich daher die grundsätzliche Frage, ob ein Firmenbuchlöschungsbeschluss durch das Finanzamt und wenn ja innerhalb welcher Frist angefochten werden könnte.

In Firmenbuchangelegenheiten gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die allgemeinen Bestimmungen des Außerstreitgesetzes (§ 15 Abs. 1 FBG). Gemäß § 45 AußStrG können Beschlüsse des Gerichts erster Instanz mit Rekurs angefochten werden. Die Frist für den Rekurs beträgt 14 Tage ab Zustellung des selbständig anfechtbaren Beschlusses. Eine Partei, der der Beschluss nicht zugestellt worden ist, kann einen Rekurs bis zu jenem Zeitpunkt erheben, bis zu dem eine aktenkundige Partei einen Rekurs erheben kann (§ 46 AußStrG).

Rechtsmittellegitimation haben grundsätzlich alle Parteien des Verfahrens, wozu nicht nur die Parteien des Verfahrensgegenstandes gehören, sondern auch Personen, die durch den Beschluss betroffen sind. Dies ergibt sich aus dem in § 2 AußStrG geregelten Parteibegriff (arg. § 2 Abs. 1 Z 3: „... jede Person, deren rechtliche Stellung durch die Entscheidung des Gerichts unmittelbar beeinflusst würde...“). Unmittelbar beeinflusst könnte etwa ein Gesellschaftsgläubiger im Verfahren über die amtswegige Löschung einer Gesellschaft aus dem Firmenbuch sein.

In diesem Sinn hat auch bereits OGH 11.2.1988, 6 Ob 4/88, entschieden. Ein Gesellschaftsgläubiger hat Beteiligtenstellung und Rechtsmittelbefugnis im Amtslöschungsverfahren insoweit, als er durch den Verlust der vertretungsbefugten Organe bei der Verfolgung seiner Ansprüche gegen die Gesellschaft in seiner verfahrensrechtlichen Stellung betroffen wird. Ein Gläubiger, der die Verfolgung seiner Ansprüche gegen die Gesellschaft in einem Verfahren betreibt, wird in seiner (verfahrens-)rechtlichen Stellung allein dadurch unmittelbar betroffen, dass die Gesellschaft ihre vertretungsbefugten Organe verliert, wenn er deshalb genötigt ist, die Bestellung eines neuen vertretungsbefugten Organs abzuwarten. Insoweit ist auch einem Gesellschaftsgläubiger die Beteiligtenstellung und die Rechtsmittelbefugnis nicht abzusprechen.

OGH 19.6.1997, 6 Ob 120/97h, hat die Rekurslegitimation des Gläubigers grundsätzlich ebenfalls bestätigt. Ein Erfolg könne dem Rekurs jedoch nur dann beschieden sein, wenn noch ein verteilbares Vermögen der Gesellschaft vorhanden wäre. Gegen die Gesellschaft anhängige Passivprozesse (im konkreten Fall betreffend Schadenersatzforderungen des Gläubigers gegen die Gesellschaft) – im Gegensatz zu Aktivprozessen – stünden der Löschung der Gesellschaft nicht entgegen. Dem Revisionsrekurs wurde daher im Wesentlichen mit der Begründung nicht stattgegeben, dass das Firmenbuchgericht mangels gegenteiliger Anhaltspunkte von der vollständigen Verteilung des vorhandenen Vermögens der Gesellschaft ausgehen durfte, anderes auch vom Rekurswerber nicht einmal behauptet worden sei. Der Rekurs wäre nur dann berechtigt gewesen, wenn behauptet und nachgewiesen worden wäre, dass noch verteilbares Vermögen der Gesellschaft vorhanden ist. Unter verteilbarem Vermögen könnten nur zur Befriedigung der Gläubiger geeignete Aktiva verstanden werden. Nur Aktivprozesse und die dahinterstehenden Forderungen der Gesellschaft könnten somit der Annahme der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft entgegenstehen.

Das Finanzamt könnte daher den Lösungsbeschluss mit Erfolgsaussicht nur dann anfechten, wenn es zugleich darlegt, dass noch anhängige Abgabenverfahren tatsächlich vermögenswerte Ansprüche der Gesellschaft zum Gegenstand hätten. In diesem Fall steht auch einer Nachtragsliquidation (nach § 93 Abs. 5 GmbHG) oder nachträglichen Abwicklung (nach § 40 Abs. 4 FBG) unter Berufung eines Liquidators oder Abwicklers auf Antrag eines Beteiligten nichts entgegen.

8. Amtswegige Löschung durch das Firmenbuchgericht wegen vermuteter Vermögenslosigkeit

8.1. Bezug habende Normen

§ 40 FBG, § 48a BAO

8.2. Sachverhalt

Im amtswegig eingeleiteten Lösungsverfahren wegen vermuteter Vermögenslosigkeit gemäß § 40 Abs. 1 Satz 3 FBG forderte das Firmenbuchgericht mit Beschluss vom 14.10.2013 das zuständige Finanzamt als Steuerbehörde zur Abgabe einer Stellungnahme nach § 40 Abs. 2 FBG auf.

Das Finanzamt gab mit 22.10.2013 eine negative Stellungnahme ab und führte dazu aus, es sei einerseits noch ein Veranlagungsverfahren anhängig, andererseits werde durch die Kapitalgesellschaft nach wie vor eine Geschäftstätigkeit ausgeübt.

Daraufhin forderte das Firmenbuchgericht das Finanzamt auf, binnen einer neuerlichen Frist von vier Wochen nachzuweisen, dass die Gesellschaft über Vermögen verfüge. Dazu führte es aus, die Vermutung der Vermögenslosigkeit nach § 40 Abs. 1 Satz 3 FBG könne durch den nicht rechtskräftigen Abschluss eines Veranlagungsverfahrens nicht widerlegt werden (vgl. OGH in 6 Ob 224/11a).

Das Finanzamt wies in einer weiteren Stellungnahme erneut darauf hin, dass die Kapitalgesellschaft nach wie vor eine Geschäftstätigkeit ausübe.

Ungeachtet dessen wurde die Gesellschaft am 3.12.2013 aus dem Firmenbuch gelöscht.

8.3. Fragen

1. Wie muss der Widerspruch des Finanzamtes bei beabsichtigter amtswegiger Löschung der Gesellschaft gemäß § 40 Abs. 1 FBG aussehen, um diese zu verhindern?
2. Welche Informationen dürfen im Widerspruch überhaupt gegeben werden, um nicht in Konflikt mit der abgabenrechtlichen Geheimhaltung des § 48a BAO zu kommen?
3. Ist das Finanzamt im amtswegigen Lösungsverfahren legitimiert, gegen den Lösungsbeschluss einen Rekurs einzubringen?

8.4. Lösung

(aus einer Anfragebeantwortung der Finanzprokurator, Geschäftsfeld 7)

Zu Frage 1:

Gemäß § 40 Abs. 2 FBG ist im amtswegigen Lösungsverfahren u.a. die Steuerbehörde zu hören und ihr Gelegenheit zu geben, sich binnen vier Wochen zu der beabsichtigten Löschung zu äußern. Äußert sich die Steuerbehörde nicht, so gilt dies als Zustimmung. Im Falle des § 40 Abs. 1 3. Satz FBG löst eine negative Stellungnahme der nach § 40 Abs. 2 FBG zur Äußerung aufgeforderten Steuerbehörde allenfalls eine Pflicht des Gerichts zur amtswegigen Prüfung der Vermögenslosigkeit der Gesellschaft aus, wenn konkrete Umstände dargetan werden, die die Vermutung der Vermögenslosigkeit nach § 40 Abs. 1 Satz 3 FBG widerlegen könnten; eine Sperrfunktion kommt den in § 40 Abs. 2 FBG genannten Institutionen hingegen nicht zu (vgl. OGH in 6 Ob 224/11a).

Wenn etwa die Wirtschaftskammer mitteilt, dass die Gesellschaft "nach wie vor Geschäftstätigkeit entfalte", darf sie nicht wegen Vermögenslosigkeit gelöscht werden, weil die Jahresabschlüsse nicht vorliegen. Vielmehr muss das Firmenbuchgericht diese Äußerung zum Anlass für amtswegige Nachforschungen machen, bevor es die Vermögenslosigkeit annehmen kann (vgl. OLG Graz in 4 R 109/07t).

Nach dem dargelegten Sachverhalt teilte das Finanzamt dem Firmenbuchgericht mit, dass die Gesellschaft nach wie vor Geschäftstätigkeit entfalte. Das Firmenbuchgericht muss dann weitere amtswegige Nachforschungen im Sinn der oben zitierten Rechtsprechung anstellen, wenn in der Stellungnahme konkrete Umstände dargelegt werden, die geeignet erscheinen in der Folge das Vorhandensein von Vermögen mit hoher Wahrscheinlichkeit nachzuweisen bzw. die gesetzliche Vermutung zu entkräften. Die Entfaltung von Geschäftstätigkeit stellt

dabei einen solchen konkreten Umstand dar, nicht aber der nicht rechtskräftige Abschluss eines Veranlagungsverfahrens, zumal aus diesem keine hinreichenden Rückschlüsse auf das Vorliegen von Vermögen der Gesellschaft gezogen werden können (vgl. OGH in 6 Ob 224/11a).

Die gesetzliche Vermutung der Vermögenslosigkeit wegen fehlender Vorlage der Jahresabschlüsse gemäß § 40 Abs. 1 3. Satz FBG umfasst inhaltlich sowohl die Vermutung der Nichtausübung der Geschäftstätigkeit als auch diejenige des Fehlens von Vermögen. Wenngleich diese beiden Faktoren in der Regel miteinander verbunden sind, können sie doch grundsätzlich unabhängig voneinander beurteilt werden. Die Ausübung einer Geschäftstätigkeit an sich lässt somit noch nicht zwingend auf das Vorliegen von Vermögen im Sinn von verteilungsfähigen Aktiven schließen und umgekehrt. Es wären daher durchaus Fallkonstellationen denkbar, in denen ungeachtet der Ausübung der Geschäftstätigkeit keine – nennenswerten – verteilungsfähigen Aktiven vorliegen. Im Anwendungsbereich der gesetzlichen Vermutung des § 40 Abs. 1 3. Satz FBG lässt jedoch der Nachweis einer Geschäftstätigkeit jedenfalls berechnete Zweifel am Vorliegen der dieser Vermutung zu Grunde liegenden Tatsachen aufkommen, weshalb das Firmenbuchgericht verpflichtet ist, von Amts wegen tätig zu werden (vgl. OLG Graz in 4 R 109/07t). Im Umkehrschluss kann aus dieser Entscheidung auch abgeleitet werden, dass bei Vorliegen von Geschäftstätigkeit eine Löschung wegen Vermögenslosigkeit grundsätzlich in Betracht kommt, es sollen jedoch weitere amtswegige Nachforschungen geboten sein, bevor die Vermögenslosigkeit angenommen werden kann. Der Pflicht zur amtswegigen Nachforschung kann das Firmenbuchgericht aber grundsätzlich auch – wie im vorliegenden Fall – durch eine neuerliche Aufforderung an das Finanzamt zur Darlegung von etwaigem Vermögen der Gesellschaft nachkommen. Inwieweit das Firmenbuchgericht darüber hinaus amtswegig hätte tätig werden müssen, kann freilich nur anhand des konkreten Einzelfalles beurteilt werden (vgl etwa auch OGH in 6 Ob 168/02b).

Können die Zweifel an der gesetzlichen Vermutung in der Folge nicht erhärtet werden, so wäre diese nicht widerlegt und folglich die Kapitalgesellschaft zu löschen. Als Ausnahme des Anwendungsbereiches dieser Vermutung nennt die Lehre vorrangig das Vorliegen offenkundigen Vermögens. Außerhalb des Anwendungsbereiches des § 40 Abs. 1 3. Satz FBG sind freilich höhere Anforderungen an die amtswegige Prüfung der Vermögenslosigkeit zu stellen.

In einer negativen Stellungnahme des Finanzamtes müssten somit konkrete Umstände dargelegt werden, aus denen sich ergibt, dass die Kapitalgesellschaft nach wie vor über verteilungsfähige Aktiven verfügt. Auch die Angabe, dass nach wie vor eine Geschäftstätigkeit vorliegt, ist als solcher konkreter Umstand zu werten, wird aber für sich alleine nicht ausreichend sein, um die gesetzliche Vermutung zu widerlegen.

Zu Frage 2:

Gemäß § 40 Abs. 3 FBG haben die Gerichte und Steuerbehörden einander die erbetenen für die Vollziehung dieses Bundesgesetzes erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Damit wird zunächst die allgemeine Pflicht zur Gewährung von Amtshilfe im Sinn des Art. 22 B-VG konkretisiert und der zulässige Umfang der Auskunftserteilung determiniert. In der Regel wird hier bereits ein zwingendes öffentliches Interesse im Sinn des § 48a Abs. 4 lit. b 2. Fall BAO anzunehmen sein, wenn nach sorgfältiger Interessensabwägung erkannt wird, dass das öffentliche Interesse an der Offenbarung das Interesse an der Geheimhaltung überwiegt (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 48a, Anm. 35). Letztlich kann aber in § 40 Abs. 3 FBG auch eine gesetzliche Verpflichtung im Sinn des § 48a Abs. 4 lit. b 1. Fall BAO gesehen werden, welche die Behörde zur Offenbarung oder Verwertung entsprechender Umstände oder Verhältnisse befugt, sofern dem nicht schwerwiegende Umstände entgegenstehen.

Zu Frage 3:

Die Rekurslegitimation ist im Firmenbuchgesetz nicht ausdrücklich geregelt; sie richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Rekurslegitimiert sind zunächst die Parteien des Verfahrens, darüber hinaus gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 AußStrG auch all jene Personen, die durch die begehrte oder vom Gericht in Aussicht genommene Entscheidung oder durch eine sonstige gerichtliche Tätigkeit in ihrer Rechtsstellung unmittelbar beeinflusst würden. Damit knüpft der Gesetzgeber an das von der Lehre entwickelte Kriterium der „unmittelbaren“ Betroffenheit an. Materielle Partei im Sinn dieser Bestimmung ist zunächst der nach § 18 FBG zu verständigende Betroffene, also derjenige, der nach dem jeweiligen konkreten Verfahrensstand durch die beabsichtigte Maßnahme in seiner auf einer Firmenbucheintragung beruhenden Rechtsstellung unmittelbar beschränkt werden soll oder zwingend beschränkt wird. Die Parteistellung ist jedoch nicht auf den in § 18 FBG umschriebenen Kreis der Betroffenen beschränkt. Es ist vielmehr darauf abzustellen, ob der Betreffende ein rechtliches Interesse hat, das auf einem eingetragenen Recht beruht oder das in einem anderen Verfahren nicht mehr geltend gemacht werden kann (OGH in 6 Ob 195/10k). Im Firmenbuchverfahren ist somit nur derjenige zum Rekurs legitimiert, der durch

die bekämpfte Eintragung in seiner Rechtssphäre unmittelbar beschränkt wird (RIS-Justiz RS0059158 [T2]). Die Zulässigkeit eines Rekurses setzt auch im Verfahren zur amtswegigen Löschung einer Gesellschaft einen Eingriff in rechtlich geschützte Interessen des Einschreiters voraus (RIS Justiz RS0059158 [T10]).

Für den Fall, dass die Steuerbehörde selbst als Antragssteller auftritt, kommt ihr kraft eigener gesetzlicher Bestimmung des § 40 Abs. 1 FBG jedenfalls auch nach § 2 Abs. 1 Z 4 AußStrG als Amtspartei Parteistellung zu. Die gesetzliche Interessenvertretung (bei Kapitalgesellschaften) bzw. der zuständige Revisionsverband (bei Genossenschaften) und die Steuerbehörde haben somit das Rechtsmittelrecht gegen einen Beschluss, mit dem ihr Löschantrag nach § 40 Abs. 1 FBG abgewiesen wurde. Fraglich ist allerdings, ob sie auch gegen eine von Amts wegen beschlossene Löschung einer Kapitalgesellschaft Rechtsmittel erheben können. Dies wird aufgrund ihrer in § 40 Abs. 2 FBG eingeräumten besonderen verfahrensrechtlichen Stellung zu bejahen sein. Unabhängig davon ergibt sich für die Interessenvertretungen und Revisionsverbände das Rechtsmittelrecht gegen eine Löschung ohnehin bereits aus den §§ 14 Abs. 3, 21 Abs. 1 FBG (vgl. Burgstaller/Pilgerstorfer in Jabornegg/Artmann, Kommentar zum UGB², § 40 FBG, Rz 28, 44; Zib in Zib/Dellinger, UGB, Rz 27 mit Verweis auf Nowotny in Kodek/Nowotny/Umfahrer, FBG, § 40, Rz 86; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ § 84 Rz 14).

Soweit überblickbar liegt zur Frage der Rekurslegitimation der Steuerbehörde im amtswegigen Lösungsverfahren nach § 40 Abs. 1 FBG derzeit noch keine einschlägige höchstgerichtliche Judikatur vor, wenngleich eine solche - wie ausgeführt - jedoch von der überwiegenden Lehre mit Verweis auf § 40 Abs. 2 FBG grundsätzlich anerkannt wird. Zwar tritt hier die Steuerbehörde nicht selbst als Antragsteller auf, sie ist jedoch dessen ungeachtet durch die Einräumung rechtlichen Gehöres in das Verfahren miteinbezogen und könnte somit auch im amtswegigen Verfahren als Amtspartei im Sinn des § 2 Abs. 1 Z 4 AußStrG zu werten sein. Dem widerspricht allerdings, dass Anhörungsrechte im Gegensatz zu Zustimmungsrechten in der Regel nicht zu einer Parteistellung führen (vgl. Fucik/Kloiber, AußStrG § 2, Rz 3). Gleichwohl ist auszuführen, dass - nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 Z 4 AußStrG sowie den dieser Bestimmung zu Grunde liegenden Erläuterungen - die zwingende gesetzliche Einräumung von rechtlichem Gehör geeignet ist, als Grundlage für die Gewährung von Parteistellung zu dienen.

Für die Annahme einer Parteistellung spricht nach Ansicht der Finanzprokurator im Wesentlichen die verfahrenstechnische Regelungssystematik des § 40 FBG. Als antragstellende Amtspartei nimmt die Steuerbehörde grundsätzlich öffentliche Interessen wahr (vgl. Burgstaller/Pilgerstorfer in Jabornegg/Artmann, Kommentar zum UGB², § 40 FBG, Rz 27), weshalb die Annahme einer Rekurslegitimation in einem solchen Fall unproblematisch erscheint. Eine Wahrung der öffentlichen Interessen kann aber mitunter nicht nur durch eine Antragstellung sondern auch durch deren Unterlassung erfolgen. Auch im amtswegigen Verfahren wollte der Gesetzgeber die Steuerbehörden durch die ausdrückliche Regelung des § 40 Abs. 2 FBG in das Verfahren miteinbezogen wissen, wodurch deren besondere Verfahrensstellung hervorgehoben wird. Zudem kann eine im amtswegigen Verfahren getroffene Entscheidung des Firmenbuchgerichtes auch die angeführten öffentlichen Interessen der Steuerbehörde unmittelbar beeinträchtigen, zumal diese bei fehlender Rekurslegitimation nicht mehr wahrgenommen werden könnten. Somit vermag im Ergebnis die durch die gesetzliche Regelung geschaffene besondere Verfahrensstellung nach Ansicht der Finanzprokurator die Gewährung von Parteistellung und dadurch Rekurslegitimation der Steuerbehörde zu rechtfertigen.

Darüber hinaus hat der Oberste Gerichtshof bereits in seiner Entscheidung vom 19.6.1997 zu 6 Ob 120/97h die grundsätzliche Rekurslegitimation eines Gläubigers anerkannt. Eine solche würde auch der Steuerbehörde aufgrund ihrer Gläubigerstellung zukommen. Der Rekurs wäre aber nur dann berechtigt, wenn behauptet und nachgewiesen werden kann, dass noch verteilbares Vermögen der Gesellschaft vorhanden ist (OGH in 6 Ob 120/97h).