
Datum: 08.10.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2932/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1008.13K2932.14.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem
Prozessbevollmächtigten, Herrn A, als vollmachtlosem Vertreter
auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten vorrangig über die Frage, ob gegenüber einer zwischenzeitlich
erloschenen britischen Limited wirksam Schätzungsbescheide sowie
Einspruchsentscheidungen ergangen sind und ob der frühere Geschäftsführer der Klägerin
die Feststellung der Unwirksamkeit bzw. deren Aufhebung beantragen kann. Nachrangig
streiten sie über die den Schätzungsbescheiden zugrunde gelegten
Besteuerungsgrundlagen.

2

Die Klägerin war eine im britischen Handelsregister (Registrar of Companies for England and
Wales, No. 1) eingetragene Private Limited Company – Limited – britischen Rechts
(Kapitalgesellschaft mit beschränkter Haftung). Sie wurde am ... Oktober 2008 gegründet
(Date of Incorporation: .../10/2008). Alleiniger Gesellschafter – nachfolgend „Anteilseigner“ –
war ausweislich der vom Beklagten geführten Vertragsakte sowie der Feststellungen der
Umsatzsteuersonderprüfung Herr A1 mit Wohnsitz in B (Italien) mit 100 Anteilen je 1 €; das
Stammkapital betrug insgesamt 100 €. Zum alleinigen director – nachfolgend
„Geschäftsführer“ – wurde Herr A mit Wohnsitz in G (Deutschland) bzw. – aktuell – M
(Deutschland) bestellt.

3

Unternehmensgegenstand der Klägerin war der Import und Export von ... Handelswaren mit Ausnahme erlaubnispflichtiger Tätigkeiten. Ausweislich einer im März 2011 durchgeführten Umsatzsteuernachschau wurde mit ... aus Italien gehandelt, wobei der Anteilseigner die Kontakte zu italienischen Lieferanten pflegte und der Geschäftsführer die Lieferungen zu Kunden im ... (Deutschland) organisierte.

In der Folgezeit meldete die Klägerin eine Zweigniederlassung in G an. Nach dem Gesellschafterbeschluss des Anteilseigners vom 20. Juli 2009 (Vertragsakte) wurde beschlossen, eine Zweigniederlassung in G mit dem Geschäftsführer als alleinvertretungsberechtigtem Geschäftsführer zu gründen. Anschließend meldete die Klägerin die Zweigniederlassung zum Handelsregister an und mietete Räume in der D-Straße in G. Am 3. September 2009 wurde die Zweigniederlassung in das Handelsregister beim Amtsgericht G (HRB 2) mit Herrn A als einzelvertretungsberechtigtem Geschäftsführer und ständigem Vertreter der Zweigniederlassung eingetragen.

5

Am 15. Dezember 2010 meldete die Klägerin, vertreten durch den Geschäftsführer, eine Verlegung der Zweigniederlassung von G nach M (P-Straße ...; neuer Mietvertrag und Gewerbeummeldung ab dem 1. Oktober 2010) beim Beklagten und bei der Stadt M an.

6

Am 9. August 2011 wurde die Klägerin ausweislich eines Auszugs aus dem britischen Handelsregister aufgelöst (Status: „Dissolved“; siehe Registerauszug gem. Blatt – Bl. – 73 der Gerichtsakte).

7

Im darauf folgenden Monat, am 19. September 2011, wurde die Zweigniederlassung – obwohl die Klägerin zu diesem Zeitpunkt bereits im britischen Handelsregister gelöscht worden war – im Handelsregister des Amtsgerichts M (HRB 3) eingetragen (siehe Registerauszug gem. Bl. 76 der Gerichtsakte). Die Eintragung im Handelsregister beim Amtsgericht G wurde gelöscht (siehe Registerauszug Bl. 75 der Gerichtsakte). Eine Löschung der Zweigniederlassung im Handelsregister des Amtsgerichts M ist bislang nicht erfolgt.

8

Mit Bescheid vom 24. Oktober 2011 schätzte der Beklagte mangels eingereichten Jahresabschlusses oder Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen zur Körperschaftsteuer 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Bescheid war an den Geschäftsführer „als gesetzlicher Vertreter von Firma F LTD, P-Straße ..., ... M“ adressiert. Einen Hinweis auf die Löschung der Limited oder auf einen Rechtsnachfolger enthielt der Bescheid nicht. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den in der Körperschaftsteuerakte befindlichen Bescheid verwiesen.

9

Mit Gewerbe-Abmeldung vom 25. März 2013 teilte der Geschäftsführer der Stadt M mit, dass die Klägerin (Zweigniederlassung) ihren Geschäftsbetrieb an diesem Tage eingestellt habe (Bl. 26 der Gerichtsakte). Im August 2013 teilte er dies ausweislich der Körperschaftsteuerakte auch dem Beklagten mit.

10

Der Vorbehalt der Nachprüfung zum Körperschaftsteuerbescheid 2009 wurde durch Bescheid vom 14. April 2014 aufgehoben. Bezüglich der übrigen Streitgegenstände (Körperschaftsteuer 2010 bis 2012; Gewerbesteuermessbetrag 2011 und 2012; Umsatzsteuer 2011 und 2012) erließ der Beklagte unter dem 14. April 2014 bzw. 12. Juni 2014 (Bescheide über Gewerbesteuermessbeträge) ebenfalls (Voll-)Schätzungs-bescheide. Alle Bescheide wurden an den Geschäftsführer „als gesetzlicher Vertreter von Firma F LTD, P-Straße ..., ... M“ adressiert. Einen Hinweis auf die Löschung der Limited oder auf einen Rechtsnachfolger enthielten die Bescheide nicht. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf

11

die in der Rechtsbehelfsakte befindlichen Bescheide verwiesen.

Gegen alle Bescheide legte der Geschäftsführer fristgerechte Einsprüche ein. Ausweislich der Einspruchsschreiben bezeichnete er die Klägerin als „frühere F Ltd.“ und legte „für die frühere F Ltd.“ jeweils Einspruch ein. In der Folgezeit begründete er die Einsprüche nicht, Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse reichte er nicht ein. 12

Unter dem 8. September 2014 ergingen mehrere Einspruchsentscheidungen, in welchen die Einsprüche bzgl. der streitigen Festsetzungen jeweils unter Hinweis auf § 357 Abs. 3 AO als unbegründet zurückgewiesen wurden. Die Einspruchsentscheidungen weisen als Einspruchsführerin die „F LTD, P-Straße ..., ... M“ und den Geschäftsführer als Bevollmächtigten aus. Sie sind postalisch an den Geschäftsführer adressiert. Einen Hinweis auf die Löschung der Limited oder auf einen Rechtsnachfolger enthielten auch die Einspruchsentscheidungen nicht. 13

Am 13. Oktober 2014 erhob der Geschäftsführer „als Bevollmächtigter der ehemaligen F LTD., seinerzeit P-Straße ..., ... M“ Klage. Nach der Setzung von Ausschlussfristen hat er Steuererklärungen für die Klägerin eingereicht und zunächst eine Änderung der streitgegenständlichen Bescheide nach Maßgabe der Erklärungen begehrt. Der Beklagte hat hierzu erklärt, mangels eingereichter Jahresabschlüsse könne die Richtigkeit der Erklärungen nicht überprüft werden. 14

Der Berichterstatter des Verfahrens hat mit Schreiben vom 6. März 2015 auf Bedenken an der Wirksamkeit und Rechtmäßigkeit der erlassenen Steuerbescheide und Einspruchsentscheidungen aufgrund der zwischenzeitlichen Löschung der Klägerin im britischen Handelsregister hingewiesen. Nach (weiterem) richterlichem Hinweis hat der Geschäftsführer sein Begehren dahingehend geändert, dass er primär die Feststellung der Nichtigkeit der gegenüber der Klägerin erlassenen Steuerbescheide und Einspruchsentscheidungen begehrt, hilfsweise deren Aufhebung und äußerst hilfsweise deren Änderung nach Maßgabe der Steuererklärungen. 15

Er beantragt sinngemäß, 16

festzustellen, dass 17

die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 14.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 und 18

die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012 vom 14.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 sowie 19

die Bescheide vom 12.06.2014 über die Gewerbesteuermessbeträge 2011 und 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 20

nichtig sind; 21

hilfsweise 22

die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 14.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 und 23

die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012 vom 14.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 sowie 24

die Bescheide vom 12.06.2014 über die Gewerbesteuermessbeträge 2011 und 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014	25
aufzuheben	26
äußerst hilfsweise	27
die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 14.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 und	28
die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012 vom 14.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014 sowie	29
die Bescheide vom 12.06.2014 über die Gewerbesteuermessbeträge 2011 und 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2014	30
nach Maßgabe der eingereichten Steuererklärungen zu ändern.	31
Der Beklagte beantragt,	32
die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.	33
Er hat insbesondere unter Verweis auf zivil- und finanzgerichtliche Rechtsprechung sowie das BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014 (BStBl I 2014, 111) erklärt, er gehe von einem weiteren Bestehen der Limited für Zwecke der (steuerlichen) Abwicklung auch nach deren Löschung aus und halte auch den (ehemaligen) Geschäftsführer, Herrn A, für Zwecke der Abwicklung weiterhin für vertretungsbefugt.	34
In der mündlichen Verhandlung ist der Geschäftsführer, welcher die Klage erhoben hat, trotz ordnungsgemäßer Ladung und Zuwarten nicht erschienen. Das Gericht hat mit dem Beklagten die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für die britische Limited sowie deren Beteiligten- und Prozessfähigkeit erörtert. Ferner wurden die Eintragung der Zweigniederlassung im deutschen Handelsregister sowie die Grundsätze von Rechtsscheinvollmachten wie einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht sowie die Auswirkungen auf eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers thematisiert.	35
Entscheidungsgründe	36
Die Klage ist unzulässig. Die im Rubrum genannte, zwischenzeitlich erloschene Limited britischen Rechts ist die beteiligtenfähige Klägerin des Verfahrens (hierzu 1.). Für diese Klägerin konnte der frühere Geschäftsführer mangels aktiver Vertretungsmacht jedoch keine Klage erheben (hierzu 2.).	37
Dies gilt sowohl für die primär erhobene Nichtigkeitsfeststellungsklage (§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO), deren spätere Erhebung der Senat zur Klärung der Rechtsfragen für sachdienlich erachtet (§ 67 Abs. 1 Var. 2 FGO), als auch für die hilfsweise erhobene Aufhebungsklage (§ 40 Abs. 1 Var. 1 FGO) und die „äußerst hilfsweise“ erhobene Änderungsklage (Veranlagung nach Maßgabe der Steuererklärungen; §§ 40 Abs. 1 Var. 2, 100 Abs. 2 FGO).	38
1. Klägerin des Verfahrens ist die im Rubrum genannte ehemalige Limited britischen Rechts. Eine anderweitige Auslegung etwa dahingehend, dass der Geschäftsführer in eigener Person Klage erhoben hat, ist nicht geboten. Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren ist derjenige, der vom Gericht Rechtsschutz begehrt oder, in Vertretungsfällen, derjenige, für den	39

Rechtsschutz begehrt wird (von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010, § 57 Rn. 11). Im Streitfall sind die Steuerbescheide an die Limited als Inhaltsadressatin gerichtet worden. Der Geschäftsführer hat auch ausdrücklich für die Limited Einspruch eingelegt. Ebenso ist die Limited in der Einspruchsentscheidung als Einspruchsführerin mit dem Geschäftsführer als „Bevollmächtigten“ bezeichnet worden. Die Klage wurde ebenso ausdrücklich vom Geschäftsführer für die (frühere) Limited erhoben.

Die Klägerin (Limited) ist auch trotz Löschung im britischen Handelsregister beteiligtenfähig. 40

Die Beteiligtenfähigkeit ist in der FGO – anders als im Verwaltungsprozessrecht (vgl. § 61 VwGO) – nicht ausdrücklich geregelt (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 FGO Tz. 3 (Mai 2014); von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010, § 57 Rn. 1). Sie entspricht auch nicht der Parteifähigkeit im Sinne des Zivilprozessrechts, sondern meint die Fähigkeit, Subjekt eines finanzgerichtlichen Prozessverhältnisses zu sein. Sie ist – anders als die zivilprozessuale Parteifähigkeit – nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit abhängig (vgl. zum Ganzen von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010, § 57 Rn. 7 f.; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 FGO Tz. 3 m.w.N.). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Kapitalgesellschaft – ungeachtet der nachfolgend zu behandelnden Konsequenzen für die Prozessfähigkeit und Klagebefugnis bzw. Prozessführungsbefugnis – auch nach ihrer Löschung im Handelsregister und ihrer Abwicklung solange als fortbestehend anzusehen, wie sie steuerliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Steuerbescheide angreift (vgl. nur von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010, § 57 Rn. 24 m.w.N.; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 FGO Tz. 3-5 m.w.N.; aus der Rspr. etwa BFH-Urteil vom 6. Mai 1977 III R 19/75, BFHE 122, 389, BStBl II 1977, 783). Der BFH hat im Beschluss vom 28. Januar 2004 (I B 210/03, BFH/NV 2004, 670) ausdrücklich entschieden, dass die Rechtslage für ausländische Kapitalgesellschaften gleichermaßen zu beurteilen ist. 41

Demzufolge ist auch eine gelöschte britische Limited beteiligtenfähig (ebenso FG Münster, Gerichtsbescheid vom 26. Juli 2011 9 K 3871/10 K, EFG 2012, 533, rkr.). Dies gilt nach Überzeugung des Senats unabhängig von der Frage, wie sich die im englischen Handelsregister konstitutiv wirkende Löschung der Limited auf das Vermögen in Deutschland auswirkt. Für die Beteiligtenfähigkeit ist nach Überzeugung des Senats insbesondere unerheblich, ob die Limited noch Vermögen in Deutschland hat und ob dadurch nach zivilrechtlicher Rechtsprechung eine sog. Rest- oder Spaltgesellschaft (vgl. hierzu FG Münster, Gerichtsbescheid vom 26. Juli 2011 9 K 3871/10 K, EFG 2012, 533, rkr.; BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014 IV C 2 – S 2701/10/10002, BStBl I 2014, 111; jeweils m.w.N.) entsteht. Der Senat war deshalb auch nicht gehalten, Feststellungen dahingehend zu treffen, ob der Klägerin noch in Deutschland belegenes Vermögen zuzurechnen ist. 42

2. Der Geschäftsführer konnte für die beteiligtenfähige Klägerin jedoch keine Klage erheben, da er sie nicht aktiv vertreten kann. Die Klägerin ist weder durch ihren Geschäftsführer als früherem Vertretungsorgan prozessfähig (§ 58 Abs. 2 FGO), noch ist der Geschäftsführer eine nach § 62 FGO wirksam bevollmächtigte Person. 43

a. Eine aktive Vertretungsmacht des Geschäftsführers nach Löschung der Klägerin aus dem britischen Handelsregister ergibt sich nicht aus britischem oder deutschem Recht. 44

Die Folgen der Auflösung einer britischen Limited sind aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur sog. Gründungstheorie (vgl. EuGH-Urteile vom 9. März 1999 Rs. C-212/97, GmbHR 1999, 474 „Centros“; vom 5. November 2002 Rs. C-208/00, GmbHR 2002, 1137 „Überseering“; vom 30. September 2003 Rs. C-167/01, GmbHR 2003, 1260 „Inspire Art“) in erster Linie nach britischem Gesellschaftsrecht zu beurteilen. Die Auflösung („dissolution“) 45

einer britischen Limited führt unmittelbar zur Beendigung der Gesellschaft (konstitutive Wirkung der Löschung); eine Liquidation oder Nachtragsliquidation sieht das britische Recht nicht vor. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf die Ausführungen in der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 26. Juli 2011 (9 K 3871/10 K, EFG 2012, 533).

Ebenso besteht nach deutschem Recht keine gesetzlich geregelte Vertretungsbefugnis für eine erloschene britische Limited. Auch wenn man davon ausgeht, dass sich die Rechtsfolgen nach britischem Recht („Vermögensanfall bei der englischen Krone“) nicht auf im Ausland belegenes Vermögen erstrecken (so Gerichtsbescheid des FG Münster vom 26. Juli 2011, 9 K 3871/10 K, EFG 2012, 533; Beschluss des Thüringer Oberlandesgericht vom 22. August 2007 6 W 244/07, NZG 2007, 877) und dies europarechtlich unbedenklich ist (vgl. Beschluss des EuGH vom 12. Januar 2012 C-497/08, Slg 2010, I?101-112), hat der Gesetzgeber bislang eine eigenständige Rechtsgrundlage zur (steuerrechtlichen) Vertretung einer gelöschten britischen Limited (oder anderer ausländischer Kapitalgesellschaften) nicht geschaffen. 46

Der Senat hält vorliegend auch eine analoge Anwendung von § 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG für ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift wird eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die keinen Geschäftsführer hat (Führungslosigkeit), für den Fall, dass ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben oder Schriftstücke zugestellt werden, durch die Gesellschafter vertreten. Unabhängig von der Frage, ob bei ausländischen Gesellschaften überhaupt eine planwidrige Regelungslücke und eine vergleichbare Interessenlage vorliegt, regelt die Vorschrift nur eine passive Vertretungsbefugnis (vgl. bereits Wortlaut der Vorschrift sowie Urteil des BGH vom 25. Oktober 2010 II ZR 115/09, NZG 2011, 26). Überdies würden nach dieser Norm die Gesellschafter, nicht hingegen die (früheren) Geschäftsführer, für vertretungsbefugt erklärt. 47

Eine (aktive) Vertretungsmacht ergibt sich auch nicht aus einer analogen Anwendung der Vorschriften zur Nachtragsliquidation von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften (§§ 66 Abs. 5 GmbHG, 273 Abs. 4 AktG). Der Senat hat bereits erhebliche Bedenken, ob eine analoge Anwendung zulässig ist, d.h. eine planwidrige Regelungslücke bei vergleichbarer Interessenlage vorliegt. Die Annahme einer planwidrigen Regelungslücke würde voraussetzen, dass der Gesetzgeber die Absicht hat, die Rechtsfolgen des Erlöschens ausländischer Rechtsformen speziell für das Besteuerungsverfahren oder (allgemein) für das zivilrechtliche Bestehen des „deutschen Restvermögens“ der erloschen Gesellschaft zu regeln. Eine solche Absicht erscheint dem Senat schon angesichts der vielfältigen ausländischen Rechtsformen fernliegend. 48

Überdies ist zweifelhaft, ob eine vergleichbare Interessenlage zwischen einer erloschenen britischen Limited und einer erloschenen deutschen GmbH vorliegt. Es erscheint dem Senat wenig konsistent, einerseits unter Verweis auf das Gründungsstatut auf das grundsätzlich maßgebliche britische Recht zu verweisen, andererseits aber deutsche Rechtsgrundlagen des Kapitalgesellschaftsrechts zur Vertretungsbefugnis des deutschen Vermögens einer für deutsche Besteuerungszwecke fingierten Limited heranzuziehen. 49

Unabhängig davon ist im Streitfall jedenfalls ein Nachtragsliquidator nicht bestellt worden. 50

Soweit die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014 (IV C 2 – S 2701/10/10002, BStBl I 2014, 111, Rn. 6; zuvor bereits Verfügung der OFD Hannover vom 3. Juli 2009, DStR 2009, 1585; kritisch hierzu bereits Gerichtsbescheid des FG Münster vom 26. Juli 2011 9 K 3871/10 K, EFG 2012, 533) sowie Teile der zivilrechtlichen Rechtsprechung (so 51

wohl Thüringer OLG vom 22. August 2007 6 W 244/07, NZI 2008, 260) hingegen eine grundsätzliche Vertretungsmacht durch die bisherigen Vertretungsorgane annehmen, überzeugt dies nicht, da eine Rechtsgrundlage nicht genannt wird und auch nicht ersichtlich ist. Bloße Praktikabilitätsabwägungen vermögen nach Überzeugung des Senats keine Vertretungsbefugnis begründen.

b. Eine aktive Vertretungsmacht des Geschäftsführers nach Löschung der Klägerin aus dem britischen Handelsregister ergibt sich auch nicht aus der zivilrechtlichen Rechtsprechung zur sog. „Rest- oder Spaltgesellschaft“. 52

Die zur Vertretung einer erloschenen britischen Limited ergangene Zivilrechtsprechung verlangt zunächst stets, dass in Deutschland belegenes Vermögen besteht, d.h. eine Liquidation noch nicht abgeschlossen ist. In der genauen Begründung und der konkreten Vertreterbestimmung ist die Rechtsprechung aus Sicht des Senats indes uneinheitlich: Das OLG Nürnberg hat im Beschluss vom 10. August 2007 (13 U 1097/07, GmbHR 2008, 41; hieran anschließend Beschluss des KG Berlin vom 15. Oktober 2009 8 U 34/09, GmbHR 2010, 316 und Beschluss des OLG Düsseldorf vom 10. Mai 2010 I-24 U 160/09, NZG 2010, 1226) entschieden, dass eine britische Limited auch nach ihrer Löschung im Inland als Restgesellschaft jedenfalls bis zur vollständigen Beendigung der Liquidation als aktiv und passiv parteifähig anzusehen sei. Solange der rechtliche Status der Restgesellschaft ungeklärt sei, könne ein Pfleger (§§ 53 ZPO, 1913 BGB) bestellt werden. Das Thüringer OLG hat im Beschluss vom 22. August 2007 (6 W 244/07, GmbHR 2007, 1109) hingegen ausgeführt, die Restgesellschaft werde ohne Weiteres von ihrem bisherigen Geschäftsführer vertreten. Es sei inländischen Gläubigern weder zumutbar, diese auf einen Rechtsweg gegenüber dem britischen Companies House zu verweisen, noch sei es zumutbar, eine Vertretung durch die Gesellschafter anzunehmen, da den Gläubigern dann ggf. eine Vielzahl von Schuldnern gegenüberstünde. In Fällen, in denen eine Kontinuität des Geschäftsführer- bzw. Liquidatorenamtes nicht sachgerecht erscheine, könne auch analog §§ 66 Abs. 5 GmbHG, 273 Abs. 4 AktG ein (anderer) Nachtragsliquidator bestellt werden. Der Beklagte stützt seine Auffassung, dass der Geschäftsführer die Klägerin weiter vertreten könne, insbesondere auf jenen Beschluss des Thüringer OLG sowie auf das BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014. Das OLG Hamm hat im Urteil vom 11. April 2014 (I-12 U 142/13, GmbHR 2014, 1156) hingegen ausgeführt, die Rechtsform der Rest- oder Spaltgesellschaft bestimme sich nach deutschem Gesellschaftsrecht. Eine nach englischem Recht erloschene Gesellschaft bestehe bis zur Liquidation ihres in Deutschland belegenen Vermögens grundsätzlich in der Rechtsform einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG) oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) fort. Verfüge die Gesellschaft nur über einen einzigen Gesellschafter, sei ein Einzelunternehmen des Gesellschafters anzunehmen, da das deutsche Recht keine „Einmann-Personengesellschaften“ kenne. 53

Der Senat ist angesichts der unter 1. geschilderten Besonderheiten des Steuerrechts und der von der zivilprozessualen Prozessfähigkeit unabhängigen „steuerprozessualen Beteiligungsfähigkeit“ nicht davon überzeugt, dass die zivilgerichtliche Rechtsprechung zur Rest- oder Spaltgesellschaft auf das Steuerrecht uneingeschränkt übertragen werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist – wie zuvor ausgeführt – eine (auch ausländische) Kapitalgesellschaft auch nach ihrer Löschung im Handelsregister und ihrer Abwicklung solange als fortbestehend anzusehen, wie sie steuerliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Steuerbescheide angreift. Der BFH stellt auf steuerliche Pflichten oder auf laufende Steuerstreitverfahren ab und verlangt gerade nicht, dass noch inländisches Vermögen besteht. Aus diesem Grund hat der Senat davon abgesehen, Ermittlungen zu etwaigem „deutschen Restvermögen“ der Klägerin anzustellen. Auch hat keiner der 54

Beteiligten etwas zu verbleibendem Vermögen der Klägerin vorgetragen.

Selbst wenn man die zivilgerichtliche Rechtsprechung der sog. Rest- oder Spaltgesellschaft auf den Streitfall anwendet, ergibt sich keine Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers. Unterstellt man, dass die Klägerin kein Vermögen mehr besitzt, besteht nach der vorgenannten Rechtsprechung gar keine Rest- oder Spaltgesellschaft mehr. Dem Beklagten wäre dann entgegenzuhalten, dass er Bescheide gegen ein nicht existierendes Steuersubjekt erlassen hat. Wenn man hingegen unterstellt, dass der Klägerin noch Inlandsvermögen zuzurechnen ist und damit eine Rest- oder Spaltgesellschaft besteht, überzeugt den Senat das Urteil des OLG Hamm vom 11. April 2014 (I-12 U 142/13, GmbHR 2014, 1156), wonach sich die Rechtsform der Rest- oder Spaltgesellschaft nach deutschem Gesellschaftsrecht richtet, dessen Grundformen die OHG bzw. GbR oder sonst das Einzelunternehmen sind. Da die Klägerin nur einen Anteilseigner (Herrn A1) hatte, wäre die Rest- oder Spaltgesellschaft ein von ihm zu vertretenes Einzelunternehmen. Der Senat kann in diesem Falle dahinstehen lassen, ob die Bescheide gegenüber dem richtigen Steuersubjekt ergangen sind, da sie an die Limited und nicht an ein als Einzelunternehmen bestehendes „Restunternehmen“ als Rechtsnachfolger gerichtet sind. Jedenfalls wird das Einzelunternehmen nicht von dem früheren Geschäftsführer der Limited, sondern von ihrem früheren Anteilseigner vertreten.

c. Eine aktive Vertretungsmacht ergibt sich nicht daraus, dass die Zweigniederlassung der Klägerin – auch noch am Tage der mündlichen Verhandlung – mit Herrn A als einzelvertretungsberechtigtem Geschäftsführer und ständigem Vertreter der Zweigniederlassung im Handelsregister beim Amtsgericht M eingetragen ist.

Solange eine in das Handelsregister einzutragende Tatsache nicht eingetragen und bekanntgemacht ist, kann sie von demjenigen, in dessen Angelegenheiten sie einzutragen war, einem Dritten nicht entgegengesetzt werden, es sei denn, dass sie diesem bekannt war (§ 15 Abs. 1 HGB; sog. negative Publizität). Ist eine einzutragende Tatsache unrichtig bekanntgemacht, so kann sich ein Dritter demjenigen gegenüber, in dessen Angelegenheiten die Tatsache einzutragen war, auf die bekanntgemachte Tatsache berufen, es sei denn, dass er die Unrichtigkeit kannte (§ 15 Abs. 3 HGB; sog. positive Publizität). Anhand der gesetzlichen Formulierung („...es sei denn...“) ist ersichtlich, dass eine widerlegbare Vermutung dafür besteht, dass der Dritte eine nicht bzw. falsch eingetragene Tatsache nicht kannte (vgl. Koch in Staub, HGB, § 15 Rn. 57 ff.). Der Anmeldepflichtige muss daher einen Gegenbeweis führen, dass der Dritte positive Kenntnis von der nicht oder unrichtig eingetragenen Tatsache hatte. Ein bloßes „Kennenmüssen“ (i.S.d. § 122 Abs. 2 BGB) reicht hingegen nicht aus (vgl. Koch in Staub, HGB, § 15 Rn. 58 m.w.N.).

Für den Geschäftsverkehr mit einer in das Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung eines Unternehmens mit Sitz oder Hauptniederlassung im Ausland ist die Eintragung und Bekanntmachung durch das Gericht der Zweigniederlassung entscheidend (§ 15 Abs. 4 HGB). Die Eintragung von inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Einzelkaufleute, juristischer Personen oder Handelsgesellschaften richtet sich nach §§ 13d ff. HGB. Nach § 13d Abs. 1 HGB ist eine Zweigniederlassung bei dem Gericht anzumelden und einzutragen, in dessen Bezirk die Zweigniederlassung besteht. Nach § 13e Abs. 2 Satz 4 HGB (in der für das hier maßgebliche Jahr 2011 geltenden Fassung, in welcher die Limited erloschen ist) kann eine Person, die für Willenserklärungen und Zustellungen an die Gesellschaft empfangsberechtigt ist, mit einer inländischen Anschrift zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden; Dritten gegenüber gilt die Empfangsberechtigung als fortbestehend, bis sie im Handelsregister gelöscht und die Löschung bekannt gemacht worden ist, es sei denn, dass die fehlende Empfangsberechtigung dem Dritten bekannt war.

Nach § 13e Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 HGB hat die Anmeldung der Zweigniederlassung die Personen unter Angabe ihrer Befugnisse anzugeben, die befugt sind, als ständige Vertreter für die Tätigkeit der Zweigniederlassung die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten. Gemäß § 13e Abs. 3 HGB haben jene Personen jede Änderung dieser Personen oder der Vertretungsbefugnis einer dieser Personen zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Nach § 13e Abs. 3a HGB können an die in Absatz 2 Satz 5 Nr. 3 genannten Personen als Vertreter der Gesellschaft unter der im Handelsregister eingetragenen inländischen Geschäftsanschrift der Zweigniederlassung Willenserklärungen abgegeben und Schriftstücke zugestellt werden. Unabhängig hiervon können die Abgabe und die Zustellung auch unter der eingetragenen Anschrift der empfangsberechtigten Person nach § 13e Abs. 2 Satz 4 HGB erfolgen.

Im Streitfall ergibt sich aus den vorgenannten Ausführungen, dass gegenüber Herrn A, welcher stets als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer und ständiger Vertreter der Zweigniederlassung im Handelsregister des Amtsgerichts M eingetragen war, Bescheide mit Wirkung für die Klägerin bekanntgegeben werden konnten („passive Vertretungsmacht“). Der Geschäftsführer hat es fortwährend versäumt, das (konstitutive) Erlöschen der Limited und das daraus folgende Erlöschen seiner Vertretungsmacht gegenüber dem Handelsregister anzumelden. Der Senat kann dabei dahinstehen lassen, ob die in das Handelsregister des Amtsgerichts M noch bei Bestehen der Limited vom Geschäftsführer erfolgte Anmeldung der Verlegung der Zweigniederlassung, welche jedoch erst nach dem Erlöschen der Limited vom Amtsgericht M eingetragen worden war und – richtigerweise – niemals hätte eingetragen werden dürfen (vgl. zur Prüfungspflicht des Registergerichts Beschluss des OLG Schleswig vom 1. Februar 2012 2 W 10/12, GmbHR 2012, 799), eine nicht eingetragene und bekanntgemachte Tatsache i.S.d. § 15 Abs. 1 HGB oder eine unrichtig bekanntgemachte Tatsache nach § 15 Abs. 3 HGB darstellt. In beiden Fällen entfaltet das Handelsregister zulasten der Klägerin Publizität.

59

Ein Ausschluss der Publizität aufgrund einer positiven Kenntnis des Beklagten von der Löschung der Limited und des daraus folgenden Erlöschens der Vertretungsmacht des Geschäftsführers kann der Senat im Streitfall nicht feststellen. Eine solche positive Kenntnis folgt insbesondere nicht daraus, dass er dem Beklagten im August 2013 eine Betriebseinstellung der Zweigniederlassung angezeigt hat. Aus dem Nichtbestehen eines aktiven Geschäftsbetriebs kann nicht zwingend gefolgert werden, dass die Gesellschaft erloschen ist. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass der Beklagte durch einen einfachen und schnellen Abruf des britischen Handelsregisters (<http://companieshouse.gov.uk>) selbst hätte feststellen können, dass die Limited nicht mehr existiert. Selbst eine grob fahrlässige Unkenntnis des Beklagten wäre im Rahmen der Rechtsscheinhaftung nach § 15 HGB unschädlich. Soweit der Berichterstatter im schriftlichen Vorverfahren zunächst Bedenken an der Wirksamkeit und Rechtmäßigkeit der erlassenen Bescheide geäußert hat, hält der Senat hieran aufgrund der sich aus dem Handelsregister und der Rechtsscheinhaftung nach § 15 HGB ergebenden Besonderheiten nicht weiter fest.

60

Ungeachtet der vorgenannten Ausführungen folgt aus der Rechtsscheinhaftung des § 15 HGB jedoch keine aktive Vertretungsmacht des Geschäftsführers, da dieser sich nicht zu seinen Gunsten auf die Vorschrift berufen kann. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Norm, die einen Schutz des gutgläubigen Dritten und nicht Desjenigen bezweckt, der Anmeldungen unterlassen hat oder eine Unrichtigkeit des Handelsregisters verursacht bzw. eine bekanntgewordene Unrichtigkeit nicht beseitigt. Überdies ist nach Überzeugung des Senats § 15 HGB schon von seinem Anwendungsbereich her nicht geeignet, eine Prozessfähigkeit zu begründen bzw. zu fingieren (zur Prozessfähigkeit im

61

Zivilprozess ähnlich Urteil des OLG Hamm vom 3. Juli 1997 22 U 92/96, GmbHR 1997, 1155). Jedenfalls kann sich der Geschäftsführer der Klägerin, welcher bei Klageerhebung unstreitig deren Erlöschen kannte („Klage als Bevollmächtigter der ehemaligen F LTD., seinerzeit P-Straße ..., ... M“), als nicht mehr gutgläubige Person nicht auf die Publizität des Handelsregisters berufen (vgl. ähnlich zum Fall einer nicht prozessfähigen GmbH Urteil des BGH vom 25. Oktober 2010 II ZR 115/09, NZG 2011, 26).

d. Des Weiteren scheidet eine (aktive) Vertretungsbefugnis durch § 58 Abs. 2 Satz 2 FGO i.V.m. § 57 ZPO aus. Soll hiernach eine nicht prozessfähige Partei verklagt werden, die ohne gesetzlichen Vertreter ist, so hat ihr der Vorsitzende des Prozessgerichts, falls mit dem Verzug Gefahr verbunden ist, auf Antrag bis zu dem Eintritt des gesetzlichen Vertreters einen besonderen Vertreter zu bestellen. Unabhängig von der Frage, ob die Vorschrift für Aktivprozesse, welche im Finanzgerichtsverfahren allerdings den Regelfall darstellen, anwendbar ist (vgl. hierzu Gerichtsbescheid des FG Münster vom 26. Juli 2011 9 K 3871/10 K, EFG 2012, 533 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 12. Juli 1999 IX S 8/99, BFH/NV 1999, 1631, wonach die Vorschrift im Finanzprozess über ihren wörtlichen Anwendungsbereich nur für Beiladungen angewendet wird, nicht aber, wenn eine prozessunfähige Person ihrerseits klagen will) und ob „Gefahr im Verzug“ vorliegt, wurde im Streitfall kein Prozesspfleger bestellt und musste nach der vorgenannten Rechtsprechung (vgl. aus der Kommentarliteratur auch Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 FGO Tz. 23) auch nicht bestellt werden. Gleiches gilt für die Bestellung eines Betreuers gem. § 53 ZPO i.V.m. § 1913 BGB (vgl. zur britischen Limited den Beschluss des OLG Nürnberg vom 10. August 2007 13 U 1097/07, NZG 2008, 76).

62

e. Der Geschäftsführer war auch keine anderweitig von der Klägerin bevollmächtigte Person, welche nach § 62 FGO als Bevollmächtigter oder Beistand der Klägerin auftreten konnte. Wird vor der Löschung im britischen Handelsregister ein Bevollmächtigter bestellt, wirkt dessen Vollmacht auch über das (konstitutive) Erlöschen hinaus (vgl. speziell zur britischen Limited BMF-Schreiben vom 6. Januar 2014 IV C 2 – S 2701/10/10002, BStBl I 2014, 111, Rn. 7; allgemein Nr. 2.8.3.2 AEAO zu § 122 AO). Vorliegend bestehen keine Anhaltspunkte für eine Bevollmächtigung des Geschäftsführers über seine (frühere) organschaftliche Stellung hinaus, weshalb auch kein „Fortwirken“ einer Vollmacht über das Erlöschen der Klägerin hinaus in Betracht kommt.

63

f. Der Senat verkennt nicht, dass im Streitfall eine Bekanntgabe von Bescheiden an den Geschäftsführer möglich war, dieser entsprechend der o.g. Ausführungen aber nicht für die Klägerin klagebefugt ist. Dieser Umstand ist hinzunehmen, da der Geschäftsführer die passive Vertretungsbefugnis selbst verursacht hat, in der er – bis zum heutigen Tage – keine Auflösung der Limited und damit ein Erlöschen der Zweigniederlassung und seiner Vertretungsmacht beim deutschen Handelsregister angezeigt hat. Im Übrigen zeigt beispielsweise § 35 Abs. 1 Satz 2 sowie Abs. 2 Sätze 2 bis 4 GmbHG, dass das Bestehen passiver Vertretungsmacht bei fehlender aktiver Vertretungsmacht dem Gesellschaftsrecht nicht fremd ist (vgl. zu § 35 GmbHG Scholz, GmbHG, 11. Aufl., § 35 Rn. 59 ff. m.w.N.). Die passive Vertretungsmacht führt dazu, dass der Beklagte, sofern er Restvermögen der Klägerin auffindet, gegenüber dieser aus den gegenüber ihr erlassenen Steuerbescheiden vollstrecken darf.

64

Die Rechtsfolgen der passiven Vertretungsmacht werden für den Geschäftsführer jedoch insoweit abgemildert, dass dem Beklagten bei einer (etwaigen) Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers für Steuerschulden der Limited nicht die Vorschrift des § 166 AO (Drittwirkung der Steuerfestsetzung) zugutekommt. Die wirksame Steuerfestsetzung

65

gegenüber der Limited hat keine Drittwirkung gegenüber dem (ehemaligen) Geschäftsführer, da dieser über keine (aktive) Vertretungsmacht verfügte und deshalb den Bescheid nicht als Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anfechten konnte.

Der Senat ist sich bewusst, dass die praktischen Auswirkungen seiner Entscheidung begrenzt sein dürften, weil die Höhe der Steuerfestsetzung auf Ebene eines Haftungsbescheides, sofern dieser noch verfahrensrechtlich erlassen werden kann, erneut thematisiert werden könnte. Derartige verwaltungsökonomische Erwägungen hat der Beklagte jedoch nicht aufgegriffen. In der mündlichen Verhandlung hat er trotz nicht ersichtlicher Vollstreckungsmöglichkeiten und unabhängig von der bislang offenbar nicht erwogenen Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers auf einer Entscheidung durch Senatsurteil bestanden. 66

3. Der Senat durfte gem. § 91 Abs. 2 FGO auch bei Ausbleiben des Geschäftsführers entscheiden. Gründe für eine Terminaufhebung gem. § 155 FGO i.V.m. § 227 ZPO sind nicht vorgetragen oder glaubhaft gemacht worden und auch nicht ersichtlich. Der ordnungsgemäß geladene Geschäftsführer hat noch am Tag der mündlichen Verhandlung einen Schriftsatz mit genauen Anträgen an das Gericht gesandt, ist jedoch zum Termin ohne vorherige Ankündigung und nicht erschienen. Bei diesem Geschehensablauf ist davon auszugehen, dass er bewusst auf eine Teilnahme am Termin verzichtet hat. 67

Der Senat war nicht gehalten, die „frühere F LTD.“ gesondert zu laden. Nach Rechtsprechung des BFH (vgl. nur Urteil vom 27. April 1994 XI R 29/93, BStBl II 1994, 661) ist in Fällen einer Vertretung durch vollmachtlose Vertreter nicht nur der (vermeintliche) Vertreter, sondern auch der (vermeintlich) Vertretene zu laden. Im Streitfall besteht jedoch die Besonderheit, dass die vom Geschäftsführer benannte Klägerin eine erloschene britische Limited ohne eigene ladungsfähige Anschrift ist. Dem Senat war deshalb eine eigenständige Ladung der möglicherweise nicht mehr existierenden Klägerin nicht möglich. 68

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Kosten des Verfahrens sind hier dem Geschäftsführer, welcher die Klage erhoben hat, aufzuerlegen. 69

Nach § 135 Abs. 1 FGO trägt der unterliegende Beteiligte die Kosten des Verfahrens. Ausnahmsweise können nach der Rechtsprechung des BFH und anderer Bundesgerichte (vgl. Ratschow in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2015, § 135 Rn. 9 m.w.N.) dem vollmachtlosen Vertreter die Kosten auferlegt werden, wenn er sie veranlasst hat. Der BFH hat zu einer gelöschten GmbH im Beschluss vom 22. Juli 2002 (V R 55/00, BFH/NV 2002, 1601) die Kostentragung durch den vollmachtlosen Prozessvertreter als gerechtfertigt angesehen, wenn er die Löschung kannte und keine zur Vertretung befugte Person eine Vollmacht erteilt hat. Im Streitfall ist es gerechtfertigt, dem Geschäftsführer die Kosten aufzuerlegen, da er das Verfahren und die Kosten in Kenntnis der Löschung der Klägerin im britischen Handelsregister veranlasst hat. 70

5. Die Revision wird zugelassen, da die Rechtssache gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO grundsätzliche Bedeutung hat. Es ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt, wie sich die (konstitutive) Löschung einer britischen Limited im britischen Handelsregister – insbesondere auch im Falle der Eintragung einer Zweigniederlassung im deutschen Handelsregister – auswirkt und ob und ggf. durch wen eine gelöschte Limited oder eine hiervon möglicherweise zu unterscheidende Rest- oder Spaltgesellschaft (aktiv und passiv) vertreten werden kann. 71

