

2017 III/1

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. A. AG gegen die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)
A-4277/2017 vom 11. Oktober 2017

Internationale Amtshilfe in Steuersachen. Beschwerdeberechtigung einer im Verlauf des vorinstanzlichen Verfahrens im Handelsregister gelöschten dritten Rechtseinheit.

Art. 739 Abs. 2 OR. Art. 164 Abs. 1 HRegV.

1. **Partei- und Prozessfähigkeit einer Rechtseinheit im Liquidationsstadium (E. 1.2.3).**
2. **Amtshilfeverfahren weisen nur dann einen Zusammenhang zur Liquidierung einer Rechtseinheit auf, wenn die über sie herausgegebenen Informationen einen materiellen Gegenwert aufweisen. Andernfalls kommt einer Rechtseinheit diesbezüglich bereits im Liquidationsstadium mangels Handlungsfähigkeit keine Parteistellung zu (E. 1.2.4 f.).**
3. **Akzessorische prozessuale Begehren werden mangels Parteistellung gegenstandslos (E. 1.2.6).**
4. **Eine Wiedereintragung im Handelsregister zur Teilnahme an einem Gerichtsverfahren kann ausschliesslich zum Zweck der Beendigung einer unvollständig durchgeführten Liquidation erfolgen (E. 1.2.6).**

Assistance administrative internationale en matière fiscale. Droit de recours d'une entité juridique tierce radiée du registre du commerce au cours de la procédure devant l'autorité inférieure.

Art. 739 al. 2 CO. Art. 164 al. 1 ORC.

1. **Capacité d'être partie et d'ester en justice d'une entité juridique en cours de liquidation (consid. 1.2.3).**
2. **La procédure d'entraide administrative ne présente un lien avec la liquidation d'une entité juridique que si les informations publiées la concernant constituent une contre-valeur matérielle. Autrement, faute de capacité d'agir, l'entité juridique déjà en cours de liquidation n'a pas la qualité de partie (consid. 1.2.4 s.).**

3. **A défaut de qualité de partie, les requêtes procédurales accessoires deviennent sans objet (consid. 1.2.6).**
4. **Une réinscription au registre du commerce pour prendre part à une procédure judiciaire n'est admissible que dans le but de mener à terme une liquidation inachevée (consid. 1.2.6).**

Assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale. Legittimazione a ricorrere di un ente giuridico terzo cancellato dal registro di commercio nel corso della procedura dinanzi alla giurisdizione inferiore.

Art. 739 cpv. 2 CO. Art. 164 cpv. 1 ORC.

1. **Capacità di essere parte e capacità processuale di un ente giuridico in liquidazione (consid. 1.2.3).**
2. **La procedura di assistenza amministrativa presenta un nesso con la liquidazione di un ente giuridico soltanto se le informazioni trasmesse su di esso possiedono un controvalore materiale. In caso contrario l'ente giuridico in fase di liquidazione, già privo della capacità di agire, difetta della qualità di parte (consid. 1.2.4 seg.).**
3. **In assenza della qualità di parte, le richieste processuali accessorie sono prive di oggetto (consid. 1.2.6).**
4. **Una reiscrizione nel registro di commercio in vista della partecipazione a un procedimento giudiziario è ammessa esclusivamente allo scopo di concludere una liquidazione incompleta (consid. 1.2.6).**

Aus den Erwägungen:

1.
 - 1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der norwegischen Tax Administration vom 25. August 2016 gestützt auf das Abkommen vom 7. September 1987 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.959.81, nachfolgend: DBA CH-NO) zugrunde. Die Durchführung des Abkommens richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 24 StAhiG e

contrario). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-NO grundsätzlich zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 bis Art. 33 VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.2 Fehlt bei Beschwerdeeinreichung die Partei- und Prozessfähigkeit beziehungsweise die Beschwerdelegitimation, ist auf eine Beschwerde nicht einzutreten. War die Beschwerdelegitimation bereits im vorinstanzlichen Verfahren nicht gegeben, ist ein diesbezüglich allenfalls ergangener Entscheid aufzuheben (MARANTELLI/HUBER, in: Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 48 VwVG N. 7 m.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Ob das Mitteilungsschreiben der Vorinstanz vom 26. Juni 2017 (...) als Schlussverfügung zu qualifizieren ist, kann aufgrund nachfolgender Ausführungen offengelassen werden. Die sich mit Bezug auf das Vorliegen eines zulässigen Anfechtungsobjekts allenfalls stellende Folgefrage, ob die Vorinstanz eine Rechtsverweigerung begangen hat, weil sie ungerechtfertigterweise trotz entsprechendem Antrags keine anfechtbare Schlussverfügung erlassen hat, hängt von der vorab zu klärenden Frage ab, ob die Beschwerdeführerin als ehemalige Liquidatorin einer mittlerweile im Handelsregister gelöschten Rechtseinheit, welche nicht Adressatin der Schlussverfügung vom 4. Juli 2017 ist (...), im vorliegenden Verfahren beschwerdeberechtigt ist und falls ja, ob ihr im vorinstanzlichen Verfahren Parteistellung hätte zukommen sollen (Art. 19 Abs. 2 StAhiG und Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2.1 Die Vorinstanz gestand der von der Beschwerdeführerin vertretenen, strittigen schweizerischen Aktiengesellschaft in einem Amtshilfeverfahren, welches eine Drittgesellschaft nach norwegischem Recht betraf und in welchem sie betreffende Informationen übermittelt wurden, wie erwähnt keine Parteistellung zu (...).

Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr hätte im vorinstanzlichen Verfahren als Organ der fraglichen Gesellschaft und Informationsinhaberin im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StAhiG eine Schlussverfügung zugestellt werden müssen. Durch den Nichteinbezug in das Verfahren betreffend eine dritte Rechtseinheit, in welchem sie zur Edition von Informationen bezüglich die

durch sie vertretene Aktiengesellschaft aufgefordert worden sei, habe die Vorinstanz eine Gehörsverletzung begangen.

1.2.2 Bei Eröffnung des vorinstanzlichen Verfahrens mit Bezug auf die erwähnte dritte Rechtseinheit (...) war die durch die Beschwerdeführerin vertretene Aktiengesellschaft bereits per Beschluss der Generalversammlung vom (...) aufgelöst worden und befand sich in Liquidation, war jedoch noch im Handelsregister eingetragen. Im Laufe dieses Verfahrens wurde sie gemäss Handelsregisterauszug vom 6. September 2017 per (...) darin gelöscht und war somit sowohl zum Zeitpunkt der Stellung ihrer Anträge vom 24. Februar 2017, der Anfrage betreffend Auskunftserteilung vom 8. Juni 2017 als auch bei Erlass der Schlussverfügung vom 4. Juli 2017 und bei Beschwerdeerhebung beziehungsweise bei Beantragung des Erlasses einer anfechtbaren Schlussverfügung in eigener Sache am 26. Juli 2017 nicht mehr im Handelsregister verzeichnet (...).

1.2.3 Die strittige Gesellschaft hat sich also bereits zu Beginn des vorinstanzlichen Verfahrens in Liquidation befunden. Die Auflösung beendet die Existenz der Aktiengesellschaft als juristische Person zwar nicht. Diese tritt im Falle der Auflösung mit Liquidation vielmehr in das Beendigungsstadium ein und erhält damit automatisch – ohne dass eine Statutenänderung erforderlich wäre – eine neue Zielsetzung; sie bezweckt nun die Verilberung des Vermögens, die Schuldentilgung und allenfalls die Verteilung des verbleibenden Vermögens an die Gesellschafter. Im Rahmen dieses Zweckes bleibt die Aktiengesellschaft vollumfänglich rechts- und handlungsfähig (MATTHIAS KUSTER, in: OR-Kommentar, 3. Aufl. 2016, Art. 739 OR N. 1). Die Befugnisse der Organe der Gesellschaft werden mit dem Eintritt der Liquidation jedoch auf die Handlungen beschränkt, die für die Durchführung der Liquidation erforderlich sind, ihrer Natur nach aber nicht von den Liquidatoren vorgenommen werden können (Art. 739 Abs. 2 OR). Die Gesellschaft behält im Liquidationsstadium bis zur Löschung im Handelsregister also ihre Rechtspersönlichkeit, wobei ihre Handlungsfähigkeit durch den Liquidationszweck und die beschränkten Befugnisse der Gesellschaftsorgane eingeschränkt ist (CALDERAN/GEISER, in: Aktienrechtskommentar, 1. Aufl. 2016, Art. 739 OR N. 1 m.H.; BGE 123 III 473 E. 4; Urteil des BVGer A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 1.3.2 m.H.).

1.2.4 Amtshilfverfahren weisen lediglich einen Zusammenhang zur Liquidierung der betreffenden Gesellschaft auf, wenn die Informationen, welche über diese Gesellschaft herausgegeben werden, einen materiel-

len Gegenwert haben (vgl. Urteil A-4044/2015 E. 1.3.4). Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass jene Informationen, um deren Übermittlung er- sucht wurde, einen solchen Wert gehabt haben könnten. Damit steht die Frage des Informationsaustauschs im konkreten Fall in keinem Zu- sammenhang mit der Abwicklung der gesellschaftsrechtlichen Liquidation. Teilweise handelt es sich – wie beim ursprünglichen Gesellschafts- zweck und dem Datum der Auflösung der Gesellschaft – gar um öffentlich zugängliche Informationen. Schliesslich ging es auch unter keinem Titel um die Steuerpflicht der mittlerweile im Handelsregister gelöschten Gesellschaft, weshalb auch insofern keine Vermögensinteressen berührt waren. Da die angeforderten Informationen im konkreten Fall keinen Ver- mögenswert besitzen, war die ehemalige Liquidatorin nicht befugt, für die fragliche Aktiengesellschaft in Liquidation eine Zustimmung zum (vereinfachten) Verfahren des Informationsaustauschs zu geben oder eine Verfügung betreffend die Übermittlung der Informationen anzufechten. Diesbezüglich erwies sich die fragliche Gesellschaft bereits im Liquidation- stadiam als nicht mehr handlungsfähig. Insofern war sie schon da- mals gleich zu behandeln, wie wenn sie bereits bei Einleitung des Verfah- rens gelöscht gewesen wäre. Folgerichtig hat die Vorinstanz sie denn auch nicht in das Amtshilfverfahren einbezogen und ihr keine Schlussverfü- gung zugestellt (vgl. Urteil A-4044/2015 E. 1.3.5 f.).

1.2.5 Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die fragliche schwei- zerische Aktiengesellschaft bereits im Verlauf des vorinstanzlichen Verfahrens im Handelsregister gelöscht wurde und deshalb bei Be- schwerdeeinreichung nicht mehr handlungsfähig, also nicht partei- und prozessfähig, ist. Sie konnte demnach ab dem Zeitpunkt der Löschung im Handelsregister – und im Übrigen auch schon zuvor im Liquidations- stadiam (vgl. E. 1.2.4) – nicht (mehr) Partei im vorinstanzlichen Verfahren sein und es konnte folglich mit Bezug auf sie keine Anordnung ergehen. Dasselbe gilt für das vorliegende Beschwerdeverfahren: Sie kann daher nicht mehr durch ihre ehemalige Liquidatorin rechtsgültig Beschwerde er- heben. Folglich ist auf die Beschwerde nicht einzutreten (vgl. auch E. 1.2).

1.2.6 Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigt es sich, auf die mangels Parteistellung gegenstandslos gewordenen akzessorischen prozessualen Begehren betreffend Sistierung und Akteneinsicht einzugehen. Es bleibt in diesem Zusammenhang lediglich festzuhalten, dass das Sistierungsgesuch der Beschwerdeführerin ohnehin aus vorgenannten Gründen abzuweisen wäre: Mit Eingabe vom 8. August 2017 führt sie diesbezüglich aus, dass die fragliche Aktiengesellschaft wieder im Handelsregister eingetragen

werden müsse, damit sie erneut als deren Organ handeln könne (...). Nach Art. 164 Abs. 1 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (HRegV, SR 221.411) kann eine gelöschte Rechtseinheit aus gewissen Gründen gerichtlich wieder im Handelsregister eingetragen werden, unter anderem wenn sie in einem Gerichtsverfahren als Partei teilnimmt (Bst. b). Die rechtliche Existenz einer Gesellschaft hört wie erwähnt auf, wenn – nach Beendigung der Liquidation – ihre Firma im Handelsregister gelöscht wird (BGE 132 III 731 E. 3.1; vgl. auch E. 1.2.3). Zeigt sich in der Folge, dass die Liquidation zum Zeitpunkt der Löschung noch nicht vollständig durchgeführt worden ist, ist es unter Umständen notwendig, die Gesellschaft wieder ins Handelsregister einzutragen, damit die für den Abschluss der Liquidation notwendigen Handlungen überhaupt vorgenommen werden können. Eine inhaltliche Betrachtung dieser Tatbestände macht deutlich, dass die Wiedereintragung gestützt auf Art. 164 HRegV ausschliesslich zum Zweck der Beendigung einer unvollständig durchgeführten Liquidation zu erfolgen hat (DAVID RÜETSCHI, in: Handkommentar zur HRegV, 2013, Art. 164 N. 1 und 11). Dafür bestehen – wie vorliegend dargelegt (vgl. E. 1.2.4) – keine Anhaltspunkte.