

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der im Firmenbuch gelöschten ***Bf1***, zuletzt in ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, und den zuletzt beteiligten Kommanditisten ***2*** und ***3***, beide wohnhaft in ***4***, sowie als Komplementärin die im Firmenbuch gelöschte ***5***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch den ehemaligen Geschäftsführer und Liquidator ***2***, ***4***, über die Beschwerden vom 26.5.2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, nunmehr Finanzamt Österreich betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 sowie über die Beschwerden vom 9. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 25. Juli 2011 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (BF) ist eine (mittlerweile im Firmenbuch gelöschte) GmbH & Co KG und war im Geschäftszweig „Taxigewerbe“ tätig. Im Zuge der die Zeiträume 2001 bis 2004 und 2005 bis 2008 umfassenden Lohnabgabenprüfungen wurde festgestellt, dass Taxifahrer als freie Dienstnehmer beschäftigt wurden. Begründend wurde im Bericht über das Ergebnis der

Außenprüfung ausgeführt, dass bei nachfolgenden Voraussetzungen jedoch im Sinne der Rechtsprechung bei Taxilenkern von einem Dienstverhältnis auszugehen sei:

- „-Der Taxilenker benutzt das Fahrzeug des Taxiunternehmens auf dessen Gefahr.*
- Wartung und sämtliche laufenden Betriebskosten werden vom Taxiunternehmen getragen.*
- Ein wesentlicher Teil der vom Taxilenker erzielten Einnahmen ist an den Taxiunternehmer abzuführen, dem auf diese Weise unmittelbar der wirtschaftliche Erfolg der Tätigkeit des Taxilenkers zugutekommt.*
- Taxifahrer haben nicht die Möglichkeit, sich von jedem vertreten zu lassen (Vertretung nur von geprüften Taxifahrern, daher keine normal übliche Vertretungsmöglichkeit)“*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und forderte von den an die beschäftigten TaxifahrerInnen ausbezahlten Löhnen den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen unter Hinweis auf den Bericht als Begründung nach.

In den dagegen erhobenen Beschwerden hält die Bf der Ansicht des Finanzamtes Folgendes entgegen:

- „-Von einem echten Dienstverhältnis unterscheiden sich die freien Dienstnehmer dadurch, dass sie nicht zur Arbeit erscheinen mussten.*
- Es gab keine fixe Arbeitszeit, sondern nur Zeiten, in denen das Fahrzeug zur Verfügung stand.*
- Vielfach kamen die freien Dienstnehmer tagelang nicht zur Arbeit, ohne dass Sanktionen vorlagen.*
- Es stand den Fahrern auch frei, ob sie Vermittlungen von der Zentrale annahmen oder eigene Kunden fuhren.*
- Es bestand keine Pflicht, sich bei der Taxizentrale zur Übernahme von Fahraufträgen bereitzuhalten.*
- Die freien Dienstnehmer bestimmten daher Beginn und Ende ihres Arbeitstages und die Modalitäten der Arbeitserbringung selbst. Gleiches galt für Pausen.*
- Gelegentlich kam es auch zur Vertretung durch andere Personen. Voraussetzung der vertretenden Person war nur, dass sie lediglich ebenfalls einen Taxiführerschein besaß.*
- Der freie Dienstnehmer war daher persönlich unabhängig und konnte sich die Arbeitszeit selbst einteilen.*
- Der freie Dienstnehmer hatte keine Erfolgsgarantie. Er hatte sich einfach für Fahrten zu interessieren und solche über eigene Initiative durchzuführen, konnte sich aber auch an die Taxizentrale wenden. Die Entlohnung war pauschaliert mit einem Prozentsatz des Umsatzes.*
- Überdies sei es der freie Wille der Dienstnehmer gewesen, ob sie als freie Dienstnehmer tätig werden gewollt hätten oder als Arbeitnehmer. Wenn sie die Tätigkeit als freie Dienstnehmer gewählt hätten, dann sei dies der übereinstimmende Wille der Parteien gewesen, was zumindest bei Abgrenzungsfragen auch zu berücksichtigen sei.*

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdeentscheidungen an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Im Zuge der gegenständlichen Lohnabgabenprüfungen wurden neben den hier strittigen Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen auch die Sozialversicherungsbeiträge festgesetzt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Verfahren mit Erkenntnis vom 15.10.2015, 2013/08/0175, entschieden, dass die bei der Bf beschäftigten TaxifahrerInnen gemäß § 4 Abs. 1 ASVG iVm § 4 Abs. 2 ASVG und § 1 Abs. 1 lit a AIVG der Voll- und Arbeitslosenversicherungspflicht unterlegen waren und somit nicht als freie Dienstnehmer beschäftigt waren.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der zu beurteilende Sachverhalt ergibt aus dem vorgelegten Verwaltungsakt des Finanzamtes und vor allem aus dem oben genannten Erkenntnis des VwGH vom 15.10.2015, 2013/08/0175. Die im Geschäftszweig „Taxigewerbe“ tätige beschwerdeführende GmbH & Co KG beschäftigte mehrere TaxilenkerInnen, wobei deren Mehrheit zu Beginn ihrer Tätigkeit nach dem ASVG als echte Dienstnehmer in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gemeldet waren. Nach einiger Zeit wurden die TaxilenkerInnen abgemeldet und als freie Dienstnehmer wieder angemeldet bzw. wurden TaxilenkerInnen auch sofort als freie Dienstnehmer angemeldet. Die TaxilenkerInnen waren zum Teil vollbeschäftigt und haben 50 Stunden pro Woche gearbeitet. Für diese Beschäftigten hat eine fixe Arbeitszeit gegolten. Der Rest der Fahrer war teilzeitbeschäftigt und die Arbeitszeit hat variiert. Teilweise waren sie auch nur geringfügig beschäftigt. Die Arbeitszeiten wurden im Einvernehmen mit der Geschäftsführung der beschwerdeführenden Partei festgelegt, wobei die Entscheidung, wann zu fahren war und welcher Taxilenker zum Einsatz kam, grundsätzlich der Geschäftsführung vorbehalten war. Eine Änderung der Arbeitszeiten war nur nach Rücksprache mit der Geschäftsführung möglich. Die einmal vereinbarte Dienstzeit war einzuhalten. Diese Regelung hat für alle TaxilenkerInnen gegolten. Die Übergabe der Taxis erfolgte an einem von mehreren Übergabeplätzen im Grazer Stadtgebiet. Der Geschäftsführer der Bf hat den TaxilenkerInnen mitgeteilt, wo das Taxi zu übernehmen war. Zum Übergabeplatz mussten die TaxilenkerInnen entweder selbst kommen oder sie wurden vom Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei hingebacht. Die Übergabe erfolgte dann entweder durch den Geschäftsführer oder den vorherigen TaxilenkerInnen oder es war der Schlüssel in einer Box im Taxi selbst versteckt gewesen. Nach Inbetriebnahme des Fahrzeugs mussten sich die Taxilenker bei der Funkleitzentrale anmelden. Nach der Beendigung des Dienstes war eine Abmeldung verpflichtend.

Die Taxilenker wurden entweder auf Basis einer Umsatzbeteiligung (45 bis 50 % des Umsatzes) oder auf Grund einer Fixlohnvereinbarung bezahlt. Die Abrechnung mit den umsatzbeteiligten Fahrern fand gemeinsam mit dem Geschäftsführer der Bf täglich, wöchentlich oder alle zwei Wochen statt. Jedenfalls wurde der Lohn im Nachhinein in bar ausgezahlt oder auf das Konto des Fahrers überwiesen. Zwischen den als echte Dienstnehmer angemeldeten und den als freie Dienstnehmer angemeldeten Taxilenkern gab es in der Praxis keinen Unterschied. Manche der auf ein freies Dienstverhältnis umgemeldeten Fahrer haben von diesem Vorgang nichts gewusst.

Die Taxilenker waren grundsätzlich verpflichtet, die von der Funkleitzentrale zugewiesenen Fahrten anzunehmen, wobei diese auch sehr begehrt waren. Im Fall der Ablehnung mehrerer Fahrten an einem Tag hat der betreffende Fahrer keine Fahrten mehr vermittelt bekommen. Grundsätzlich wurde die Abweisung von Betrunkenen, Gästen von bestimmten Lokalen oder nicht transportablen Fahrgästen akzeptiert.

Die verwendeten Taxis wurden auf Rechnung und Gefahr der Bf betrieben. Die Fahrer hatten keine Betriebskosten oder sonstige für ein Taxi anfallende Kosten zu tragen.

Entgegen der vertraglichen Vereinbarung war eine Vertretungsmöglichkeit "durch einen geeigneten Dritten ohne Angabe von Gründen" vielen Taxilenkern gar nicht bekannt oder wurde nicht in Anspruch genommen. Vielmehr musste im Fall einer Verhinderung der Taxilenker dies dem Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei mitteilen. Dieser sorgte für eine Vertretung. Selbst bei tatsächlicher gewillkürter Vertretung war die beschwerdeführende Partei zu verständigen.

Beweiswürdigung

Die beschwerdeführende GesmbH & Co KG schloss mit den nach dem ASVG als freie Dienstnehmer gemeldeten TaxilenkerInnen auf vorgefertigten Vertragsmustern basierende „freie Dienstverträge“, in die die persönlichen Daten der TaxifahrerInnen, der Vertragsbeginn, die Vertragsdauer, die Beendigung des Dienstverhältnisses, der Umfang der Arbeitszeit, die Höhe des Entgeltes und der tatsächliche Beginn der Tätigkeit eingesetzt werden mussten. Weiters waren zusammengefasst folgende Punkte in den freien Dienstverträgen angeführt:

4. Vorgesehene Verwendung

- Auftrag des freien Dienstnehmers zum Lenken eines Taxifahrzeuges mit allen verbunden Tätigkeiten
- der freie Dienstnehmer ist nicht in die betriebliche Organisation eingegliedert und daher in seiner Gestaltung vollkommen frei
- keinerlei Bindung an persönliche Weisungen, mit Ausnahme der durch die Natur des Auftrages vorgegebenen Rahmenanweisungen
- Berechtigung des freien Dienstnehmers, angebotene Einzelfahrten jederzeit grundlos

und ohne Sanktion abzulehnen

- freie Wahl des Zeitraums der Leistungserbringung
- Berechtigung, sich ohne Angaben von Gründen von geeigneten Personen seiner Wahl vertreten zu lassen, jedoch hat der freie Dienstnehmer für die erforderliche Kompetenz des Vertreters zu sorgen und muss sie dem Arbeitgeber vorher schriftlich bekannt geben

5. Betriebsmittel

die Betriebsmittel (Taxifahrzeug samt Zubehör) werden dem freien Dienstnehmer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt.

6. Arbeitsort

keine Bindung an einen bestimmten Arbeitsort, grundsätzlich freie Wahl des Ortes der Arbeitsleistung (entsprechend der Betriebsordnung)

7. Arbeitszeit

Die Tätigkeit wird voraussichtlich im Ausmaß von durchschnittlich Stunden pro Monat erbracht. Der freie Dienstnehmer kann seine Arbeitszeit nach eigenem Ermessen selbst bestimmen und einteilen und ist weder an die Einhaltung einer bestimmten vorgegebenen Arbeitszeit noch an übliche Betriebszeiten gebunden.

8. Entgelt

Diesbezüglich sind zwei Möglichkeiten vorgesehen:

- € ... pro Schicht, die erzielten Umsätze sind gänzlich dem Dienstgeber abzuliefern
- ... % des erzielten Nettoumsatzes

9. Dienstantritt

10. Sonstige Vereinbarungen

- arbeitsrechtliche Bestimmungen finden keine Anwendung
- Kein Anspruch des freien Dienstnehmers auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Urlaub, Pflegefreistellung, Sonderzahlungen, etc.
- beide Vertragspartner bestätigen, dass ein abhängiges Dienstverhältnis nicht gewollt ist.

Für die Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses sind grundsätzlich die zwischen den Vertragspartnern abgeschlossenen Vereinbarungen heranzuziehen, da die vertragliche Vereinbarung die Vermutung der Richtigkeit (im Sinne einer Übereinstimmung mit der Lebenswirklichkeit) für sich hat (vgl. VwGH vom 15.10.2015, 2013/08/0175).

Neben der sich aus den vertraglichen Vereinbarungen ergebenden Absicht der Vertragsparteien sind die wahren tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Sollten diese

von den vertraglichen Vereinbarungen abweichen, stellt dies ein Indiz für das Vorliegen eines Scheinvertrages dar.

Im Zuge der Prüfung wurden im Jahr 2004 mit 6 TaxifahrerInnen Niederschriften mit gleichen Fragenstellungen zum Sachverhalt aufgenommen. Zusammengefasst gaben sie Folgendes an:

Beschäftigungsdauer: von 1.12.1999 bis laufend, 23.4.2003 bis 26.8.2003, 1.11.2000 bis 31.12.2003, ca 1995 bis 31.7.2003, 1.12.2001 bis 31.3.2003, 10.5.2002 bis 31.10.2003.

Arbeitszeit: 5-6 Stunden täglich an ca. 5 Tagen pro Woche (Montag bis Freitag), 12 Stunden täglich an 6 Tagen pro Woche (Montag bis Samstag 6:00 bis 18:00 Uhr), 8-10 Stunden täglich an 5-6 Tagen pro Woche, variabel - immer nach Bedarf, 10 Stunden täglich an 5 Tagen pro Woche (Montag bis Freitag), 8-12 Stunden täglich an 3-5 Tagen pro Woche. Teilweise gaben sie an, dass sich Arbeitszeiten nicht geändert haben, teilweise wurde die Arbeitszeit je nach Bedarf abgeändert.

Auf die Frage, wer bestimmte, wann und wo die Tätigkeit auszuüben war, gaben sie an, dass Herr ***6*** bestimmt hat, wann und wo sie fahren sollten, der Ort war mit der Taxilenkerberechtigung mit ***7*** bestimmt. Es war der Geschäftsleitung (Herrn ***6***) seit seinem Eintritt in die Firma vorbehalten gewesen, wann gefahren wurde, Abänderungen der Arbeitszeit waren aber nach telefonischer Rücksprache möglich. Die Aufnahme der Tätigkeit als Taxilenkerin war immer mit der Geschäftsleitung abgestimmt. Sie hätte nur fahren können, wenn ein Taxi frei gewesen sei, somit sei sie auf die Zustimmung des Herrn ***6*** angewiesen gewesen. Die Arbeitszeit sei von der Übergabe des PKW's durch den Nachfahrer abhängig gewesen. Es sei einige Tage im Voraus mit Herrn ***6*** besprochen worden, wann er die Arbeit aufnehmen hätte können. Auch der Dienstort sei mit ***7*** von Herrn ***6*** festgelegt worden.

Einhellig wurde angegeben, dass ein eigenes Taxi nicht zur Verfügung gestellt wurde, sondern auch andere TaxilenkerInnen damit gefahren seien. Die Übergabe der Taxis sei immer zur selben Zeit und am selben Ort, meistens mittels Deponie des Fahrzeugschlüssels in einer Schlüsselbox erfolgt.

Auf die Frage, ob sie verpflichtet gewesen wären, die vereinbarte Arbeitszeit einzuhalten, gaben alle befragten TaxilenkerInnen bis auf einen an, sie seien verpflichtet gewesen, die vereinbarte Arbeitszeit einzuhalten. Die Kontrolle sei über die Funkleitzentrale erfolgt. Bei Inbetriebnahme hätte er sich bei der Funkleitzentrale anmelden bzw. abmelden müssen. Es habe ein Dienstplan über die zu leistende Arbeit bestanden.

Einer gab an, er hätte sich nicht verpflichtet gefühlt, die Arbeitszeit einzuhalten, obwohl er von Montag bis Freitag von 7:00 bis 15:00 mit dem Taxi gefahren sei. Die Aufträge, wann und wo er tätig gewesen sei, habe ihm Herr ***6*** erteilt.

Einhellig wurde angegeben, dass sie keine Aufträge selbständig abschließen hätten können.

Zur Frage der in Punkt 6 des freien Dienstvertrages vereinbarten generellen Vertretungsmöglichkeit gaben die befragten TaxilenkerInnen an, dass sie sich nicht vertreten hätten lassen können, die Vertretungsmöglichkeit sei nie besprochen und auch nicht vereinbart worden, weiters, dass dieser Punkt nicht bekannt sei und eine Vertretung immer Herr ***6*** bestimmt habe, weiters, dass die generelle Vertretungsmöglichkeit immer ausgeschlossen gewesen sei. Bei Verhinderungen hätte immer die Geschäftsleitung angerufen werden müssen und Herr ***6*** habe bestimmt, wer mit dem Taxi gefahren sei. Es sei nicht vereinbart gewesen, dass sie sich generell vertreten hätte lassen können. Wenn sie mit Herrn ***6*** vereinbart hätte, das Taxi zu lenken, hätte sie auch die Verpflichtung gehabt, es persönlich zu tun. Es sei ihr nie bewusst gewesen, dass sie eine generelle Vertretungsmöglichkeit gehabt habe. Er sei nie von jemandem vertreten worden. Eine Vertretung sei aus seiner Sicht nicht gestattet gewesen, da bei Dienstverhinderungen seinerseits der Geschäftsführer Herr ***6*** das Auto immer mit anderen FahrerInnen besetzt habe.

Alle FahrerInnen haben weiters angegeben, dass sie über eine Taxilenkerprüfung verfügen mussten und die ihnen zugewiesenen Fahrzeuge an eine Funkleitzentrale angeschlossen waren. Von dieser Funkleitzentrale wurden ihnen auch Fahrten zugewiesen, welche unter den Fahrern sehr begehrt waren.

Auf die Frage, ob es gestattet war, Aufträge ohne Angabe von Gründen abzulehnen, wurde angegeben, dass dies nicht gestattet war, man musste es begründen, etwa Fahrten zu bestimmten Lokalen. Das Tagesgeschäft hätte fast ausschließlich aus von der Taxileitzentrale zugewiesenen Kunden bestanden, bei mehrmaligem Ablehnen wurden keine Kunden mehr zugeteilt. Ein Auftrag wurde nur bei dringenden Gründen abgelehnt (WC, Pause, ...). Die Ablehnung von Aufträgen war zwar gestattet, der Grund lag an den Fahrgästen, die nach bestimmten Lokalbesuchen nicht transportabel waren bzw. wurden bestimmte Fahrgäste, die von einigen Lokalen in ***7*** zu holen waren, nicht mitgenommen. Es sei unter Taxilenkern üblich, dass Fahrten mit betrunkenen Fahrgästen von bestimmten Lokalen abgelehnt werden. Ein Fahrer gab an, dass er Fahrten mit Fixpreisvereinbarungen durch die Funkleitzentrale abgelehnt habe, wenn er feststellen konnte, dass der Fixpreis niedriger war, als der reguläre Taxometerpreis oder, wenn er am Hauptbahnhof gestanden sei und er ohnehin damit rechnen hätte

können, dass gleich ein Fahrgast zusteigen würde. Die Ablehnung erfolgte immer aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen.

Übereinstimmend gaben die befragten FahrerInnen weiters an, dass die Kosten für das zu benützende Fahrzeug vom Unternehmen getragen wurden. Betriebskosten wurden nicht in Rechnung gestellt.

Zur Entlohnung gaben die befragten TaxilenkerInnen Folgendes an: nicht umsatzbezogener Monatslohn in Höhe von € 700,- im Nachhinein, Abrechnung mit Herrn ***6*** alle zwei Tage; 50% vom Umsatz, Überweisung im Nachhinein auf mein Konto; es wurde ein Monatslohn vereinbart, der im Nachhinein von Herrn ***6*** ausbezahlt wurde; nicht umsatzabhängiger Monatslohn, bei der wöchentlichen Umsatzabrechnung mit Herrn ***6*** wurde mir mein aliquoter Monatslohn ausbezahlt; die Entlohnung war umsatzabhängig und betrug ca. 45%, es wurde täglich mit Herrn ***6*** abgerechnet, das Entgelt wurde mir monatlich im Nachhinein ausbezahlt.

Jene Taxilenker, die sowohl in einem echten Dienstverhältnis als auch in einem freien Dienstverhältnis für die Bf tätig waren, gaben an, dass Ablauf und Gestaltung der beiden Dienstverhältnisse gleich waren. Zwischen den beiden Beschäftigungsverhältnissen habe hinsichtlich Weisungen, Arbeitszeit, Arbeitsort und Entlohnung kein Unterschied bestanden.

Bezüglich der Glaubwürdigkeit und des Wahrheitsgehalts der Angaben der befragten TaxilenkerInnen zu den tatsächlichen Verhältnissen gibt es keine Zweifel, da sie getrennt voneinander befragt wurden und auch sonst keine Gründe ersichtlich sind, ihren Angaben keinen Glauben zu schenken. Auch die Bf hat diesbezüglich keine Einwendungen erhoben. Es gibt auch keine Gründe, die im Jahr 2004 gemachten Angaben der befragten TaxilenkerInnen nicht auch für den Prüfungszeitraum 2005 bis 2008 heranzuziehen, zumal nach den Ausführungen der Bf selbst in der Beschwerde vom 4.11.2011 der Sachverhalt mit dem letzten Prüfungszeitraum 2000 bis 2004 vergleichbar ist und in dem die Jahre 2005 bis 2008 betreffenden Prüfungsverfahren keine weiteren Feststellungen getroffen wurden.

Vergleicht man den Inhalt der mit den FahrerInnen abgeschlossenen freien Dienstverträge mit den Angaben der befragten TaxilenkerInnen sind im tatsächlichen Geschehen in wesentlichen Punkten erhebliche Abweichungen feststellbar. Es ist daher davon auszugehen, dass die abgeschlossenen Verträge nicht die tatsächlichen Verhältnisse wiedergeben. So ist auch das Vorbringen zu beurteilen, wonach es der freie Wille der Dienstnehmer gewesen sei, ob sie als freie Dienstnehmer tätig werden gewollt hätten oder als Arbeitnehmer, da es für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie freies Dienstverhältnis oder Werkvertrag ankommt, sondern vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte

Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend sind (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Überdies ist aus den Angaben der befragten FahrerInnen ersichtlich, dass ihnen teilweise nicht bewusst war, ein freier Dienstnehmer zu sein, da jene Taxilenker, die sowohl in einem echten Dienstverhältnis als auch in einem freien Dienstverhältnis für die Bf tätig waren, angaben, dass beide Arbeitsverhältnisse im Ablauf und in der Gestaltung hinsichtlich Weisungen, Arbeitszeit, Arbeitsort und Entlohnung gleich waren und zwischen den beiden Beschäftigungsverhältnissen kein Unterschied bestanden habe.

In der den Prüfungszeitraum 2001 bis 2004 betreffenden Beschwerde wurden als Beweis die vorzulegenden Musterverträge und die Einvernahme einiger Personen und des Geschäftsführers als Zeugen beantragt. Wie oben dargestellt entspricht der Mustervertrag nicht den tatsächlichen Verhältnissen und ist daher als Scheinvertrag anzusehen.

Gemäß § 183 BAO kann die Partei Beweisanträge stellen. Zum Antrag auf Zeugeneinvernahme der in der Beschwerde genannten Personen ist darauf hinzuweisen, dass Beweisanträge das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben haben (zB VwGH 27.2.2001, 97/13/0091; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0017; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0057). Dies ist jedoch im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Sollten sich die Beweisanträge auf den unmittelbar davor stehenden Absatz im Beschwerdeschreiben beziehen, wonach die vorgeschriebenen Beträge offensichtlich mehr als eine Vollarbeitszeit unterstellen würden, ist darauf hinzuweisen, dass sich dieser Abschnitt auf die Vorschreibung von Sozialversicherungsbeiträgen bezieht.

Zum weiteren Beweisantrag im Beschwerdeschreiben vom 26.5.2006, den Geschäftsführer der Bf einzuvernehmen, ist darauf hinzuweisen, dass er in das Prüfungsverfahren eingebunden und an den Schlussbesprechungen teilgenommen hat und somit ausreichend Gelegenheit hatte, den vom Prüfer festgestellten Sachverhalt klarstellen. Ergänzend hatte er in den Beschwerden und im nachfolgenden Beschwerdeverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und dem Bundesfinanzgericht die Möglichkeit, zu den einzelnen Sachfragen eine schriftliche Stellungnahme abzugeben. Offen blieb jedenfalls eindeutig, zu welchem Beweisthema der Geschäftsführer konkret nochmals ergänzend einvernommen hätte werden sollen. Die Anträge auf Zeugeneinvernahme der in der Beschwerde genannten Personen waren daher abzulehnen.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Ziffer 1 lit. a) und b) EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Ziffer 2 EStG 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001, wobei in Abs. 7 leg. cit. als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt.

Rechtliche Beurteilung

Die Festsetzung des DB und des DZ hängt ua davon ab, ob die beschäftigten Personen in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

In der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden 2 Kriterien genannt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 jedoch nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00). Die beiden Merkmale "Weisungsgebundenheit" und "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl. VfGH 19.11.1979, 3508/78). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder der Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VfGH vom 22. März 2010, 2009/15/0200).

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VfGH 22.1.1986, 84/13/0015).

Ob bei den von der Bf mit freiem Dienstvertrag beschäftigten TaxilenkerInnen ein zu beurteilendes steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliegt, ist vorrangig nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 und der hiezu ergangenen Judikatur und nicht nach ASVG zu beurteilen.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weitreichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Dem zwischen den TaxifahrerInnen und der Bf abgeschlossenen freien Dienstvertrag ist bezüglich der Arbeitsgestaltung zu entnehmen, dass der freie Dienstnehmer bei der Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten nicht in die betriebliche Organisation eingegliedert und daher in seiner Gestaltung vollkommen frei sei. Es werde ausdrücklich vereinbart, dass der freie Dienstnehmer bei Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten – mit Ausnahme der von durch die Natur des Auftrages vorgegebenen Rahmenanweisungen – an keinerlei persönliche Weisungen gebunden sei. Ebenso sei der freie Dienstnehmer berechtigt, angebotene Einzelfahrten jederzeit grundlos und ohne Sanktion abzulehnen. Auch den Leistungszeitraum könne der freie Dienstnehmer selbst wählen. Der freie Dienstnehmer sei berechtigt, sich bei der Durchführung der vereinbarten Tätigkeiten ohne Angabe von Gründen von geeigneten Personen seiner Wahl vertreten zu lassen. Der freie Dienstnehmer habe für die erforderliche fachliche Kompetenz des Vertreters zu sorgen. Vertretungen seien dem Arbeitgeber vorher (schriftlich) bekannt zu geben.

Die befragten TaxilenkerInnen gaben auf die Frage, wer bestimmt habe, wann und wo die Tätigkeit auszuüben war, übereinstimmend an, dass Herr ***6*** bzw. die Geschäftsleitung bestimmt hat, wann und wo sie fahren sollten, der Ort war mit der Taxilenkerberechtigung mit ***7*** bestimmt. Abänderungen der Arbeitszeit waren aber nach telefonischer Rücksprache möglich. Die Aufnahme der Tätigkeit als Tailenkerin war immer mit der Geschäftsleitung abgestimmt. Sie hätte nur fahren können, wenn ein Taxi frei gewesen sei, somit sei sie auf die Zustimmung des Herrn ***6*** angewiesen gewesen. Die Arbeitszeit sei von der Übergabe der Taxifahrzeuge durch den Nachfahrer abhängig gewesen. Es sei einige Tage im Voraus mit Herrn ***6*** besprochen worden, wann er die Arbeit aufnehmen hätte können. Auch der Dienstort sei mit ***7*** von Herrn ***6*** festgelegt worden. Die Übergabe der Taxis sei immer zur selben Zeit und am selben Ort, meistens mittels Deponie des Fahrzeugschlüssels in einer Schlüsselbox erfolgt. Die vereinbarte Arbeitszeit sei einzuhalten gewesen, die Kontrolle sei über die Funkleitzentrale erfolgt. Bei Inbetriebnahme hätte er sich bei der Funkleitzentrale anmelden bzw. abmelden müssen. Es habe ein Dienstplan über die zu leistende Arbeit bestanden.

Wie bereits festgestellt, weichen die Angaben der befragten TaxilenkerInnen von den mit ihnen abgeschlossenen freien Dienstverträgen in wesentlichen Punkten ab. Den TaxilenkerInnen war es demnach nicht möglich, den Leistungszeitraum, also die Zeiten, an denen sie mit einem Taxi gefahren sind, frei zu wählen. Sie hatten sich nach dem von der Bf errichteten Dienstplan zu richten und die vorgegebenen Beginn- und Endezeiten einzuhalten. Das ist auch insofern einleuchtend, als die TaxifahrerInnen weder mit eigenen noch ihnen allein von der Bf zur Verfügung gestellten Taxis fahren mussten, sondern mit diesen Fahrzeugen auch andere FahrerInnen der Bf fuhren und sich die FahrerInnen daher einer strengen Koordination der Fahrzeiten und Einteilung der Taxis durch die Bf unterzuordnen hatten, um Stillstände der Taxis und damit Einnahmenverluste zu verhindern. Dies bedingte weiters, dass die FahrerInnen sich auch an die von der Bf vorgegebenen Orte, an denen die Fahrzeuge zu übergeben, abzustellen bzw. zu übernehmen waren, halten mussten, da nur so ein koordiniertes und wirtschaftliches Weiterverwenden der Taxis zu gewährleisten war. Nicht unberücksichtigt bleiben darf, dass die den FahrerInnen von der Bf zur Verfügung gestellten Fahrzeuge regelmäßig und wiederkehrend serviert und gewartet werden mussten, was von der Bf organisiert wurde und die FahrerInnen diesbezüglich an die Vorgaben und Einteilung der Fahrzeuge durch die Bf gebunden waren.

Die von der Bf vorgebrachten Einwendungen dahingehend, dass die TaxilenkerInnen tagelang sanktionslos nicht zur Arbeit erschienen seien, es keine fixen Arbeitszeiten gegeben habe, sondern nur Zeiten, in denen das Fahrzeug zur Verfügung gestanden sei und daher Beginn und Ende ihres Arbeitstages und die Modalitäten der Arbeitserbringung (Pausen) selbst bestimmen hätten können, sind teilweise in Zusammenhang damit zu sehen, dass nicht alle TaxilenkerInnen vollzeit beschäftigt waren. Nach den Angaben der befragten TaxilenkerInnen waren sie überwiegend zu fix vorgegebenen Arbeitszeiten tätig, konnten aber nach Rücksprache mit Herrn ***6*** ihre Dienstzeiten abändern. Wenngleich dadurch gewisse Lockerungen bezüglich der Arbeitszeit erkennbar sind, täuscht das nicht darüber hinweg, dass die TaxilenkerInnen während ihrer Tätigkeit grundsätzlich an enge zeitliche Vorgaben gebunden waren. Von einer persönlichen Unabhängigkeit der FahrerInnen und davon, dass sie sich die Arbeitszeit selbst einteilen konnten, kann bei diesem Sachverhalt nicht gesprochen werden.

Bezüglich der Tätigkeit als TaxilenkerIn ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass eine beschäftigte Person nicht schon dadurch persönlich unabhängig wird, weil sich auf Grund ihrer Erfahrungen bzw. der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Daher kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift. Er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren. Für die Bejahung einer persönlichen Abhängigkeit genügt es, wenn die übernommene

Verpflichtung den Arbeitenden während dieser Zeit so in Anspruch nimmt, dass er über diese Zeit auf längere Zeit nicht frei verfügen kann und damit seine Bestimmungsfreiheit ausgeschaltet ist (VwGH 27.11.1990, 89/08/0178).

Das trifft auf die gegenständlichen TaxilenkerInnen voll und ganz zu, da ihnen zu vorher durch die Bf vorgegebenen Zeiten und Orten ein Taxifahrzeug für die Durchführung von Taxifahrten in einem begrenzten Gebiet übergeben wurde. Darin ist nicht die Herstellung eines Werkes, sondern nichts Anderes zu sehen, als dass die TaxilenkerInnen sich gegenüber der Bf verpflichtet haben, ihre persönliche Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Nach den Angaben der befragten TaxilenkerInnen meldeten sie sich zu Beginn ihrer Tätigkeit in der Taxifunkzentrale an und am Ende wieder ab, da die über die Funkzentrale erhaltenen Aufträge sehr begehrt waren, auch wenn sie dazu nicht verpflichtet waren. Wenn die FahrerInnen in der Zeit ihres Tätigwerdens selbst bestimmen konnten, wann sie eine Pause eingelegt haben bzw. selbst bestimmen konnten, beispielsweise betrunkene Fahrgäste abzulehnen, ist darin keine für eine selbständige Tätigkeit sprechende Bestimmungsfreiheit und Ungebundenheit zu erblicken.

Aus dem Vorbringen in der Beschwerde, dass die TaxilenkerInnen sich einfach für Fahrten zu interessieren gehabt hätten und solche über eigene Initiative durchzuführen hatten oder sich an die Taxizentrale hätten wenden können, ist eher abzuleiten, dass sie ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, anstatt, dass ein Werk hergestellt wurde.

Das Vorbringen der Bf, dass es gelegentlich auch zur Vertretung durch andere Personen gekommen sei, wodurch offensichtlich auf das generelle Vertretungsrecht laut Punkt 6 des freien Dienstvertrages hingewiesen werden sollte, wurde durch die befragten TaxilenkerInnen nicht bestätigt. Stattdessen haben sie angegeben, dass sie sich nicht vertreten hätten lassen können, die Vertretungsmöglichkeit nie besprochen, nicht bekannt und auch nicht vereinbart worden bzw. die generelle Vertretungsmöglichkeit immer ausgeschlossen gewesen sei und eine Vertretung immer Herr ***6*** bestimmt habe. Bei Verhinderungen hätte immer die Geschäftsleitung angerufen werden müssen und Herr ***6*** habe bestimmt, wer mit dem Taxi gefahren sei und das Taxi immer mit anderen FahrerInnen besetzt habe.

Wenn die Vertretungsmöglichkeit darin besteht, in der Regel aus anderen Beschäftigten des Arbeitgebers eine Vertretung namhaft zu machen, ist darin kein generelles Vertretungsrecht zu ersehen, wie es selbständigen Erwerbstätigen bei der Beauftragung von Subunternehmern oder Hilfskräften zukommt. Kommt den TaxilenkerInnen nach den tatsächlichen Verhältnissen ein generelles Vertretungsrecht nicht zu, ist davon auszugehen, dass eine für eine Weisungsgebundenheit sprechende persönliche Arbeitsverpflichtung vorgelegen hat. Dafür spricht auch der Umstand, dass bereits im freien Dienstvertrag vereinbart wurde, dass Vertretungen dem Arbeitgeber vorher (schriftlich) bekannt gegeben werden mussten.

Die Bf bringt weiters vor, dass ein sanktionsloses Ablehnungsrecht bestanden habe. Nach den Angaben der befragten TaxilenkerInnen lag ein derartiges Ablehnungsrecht jedoch übereinstimmend nicht vor, da durch ein mehrmaliges Ablehnen von im Übrigen sehr begehrten Funkaufträgen in der Folge keine Fahrten mehr von der Funkzentrale zugewiesen wurden. Wenn die FahrerInnen einzelne Fahrten, etwa wegen Betrunketheit der Fahrgäste, ablehnen durften, wird dadurch ein sanktionsloses Ablehnungsrecht nicht begründet, da dies uneingeschränkt auch in einem Dienstverhältnis beschäftigten TaxilenkerInnen zusteht. Auch kann darin, dass Vermittlungen von der Zentrale abgelehnt werden durften, wenn gerade Kunden befördert wurden, kein sanktionsloses Ablehnungsrecht erblickt werden.

Gesamt gesehen ist bei der gegenständlichen Tätigkeit der TaxilenkerInnen von einer deutlich zu erkennenden Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen.

Das weitere in § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannte Kriterium für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, ist nach der Judikatur im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine solche Eingliederung wird nach der Rechtsprechung unter anderem durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121).

Wie bereits ausgeführt wurden den gegenständlichen TaxilenkerInnen die Arbeitszeiten durch die Geschäftsleitung der Bf im Rahmen eines Dienstplans im Wesentlichen vorgegeben. Das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit spricht nicht für eine Selbständigkeit der betroffenen Beschäftigten (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Auch wurden ihnen die für ihre Tätigkeit als TaxilenkerInnen benötigten Arbeitsmittel zur Gänze von der Bf zur Verfügung gestellt. Die Übergabe der verwendeten Taxis von einem zum anderen Fahrer erforderte die Koordination durch die Bf und bedingte angesichts dieser Unterordnung in die betriebliche Organisation der Bf die Eingliederung der TaxilenkerInnen in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Bf.

Die Bf verwies in der Beschwerde weiters darauf, dass die Entlohnung pauschaliert mit einem Prozentsatz des Umsatzes gewesen sei. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 23.05.2000, 97/14/0167). Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft, wobei in die Überlegungen auch Wagnisse, die sich aus

Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben, miteinzubeziehen sind (vgl. VwGH vom 2. Juli 2002, 99/14/0056). Das für eine selbstständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungsempfänger die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0035).

Bei den in den freien Dienstverträgen vorgesehenen und von den befragten TaxilenkerInnen bestätigten Entlohnungsarten kann ein Unternehmerrisiko nicht erblickt werden, da die TaxilenkerInnen für die für ihren Einsatz entstandenen Aufwendungen in keinem Fall selbst aufkommen mussten. Es wurden ihnen die für den Taxibetrieb ausgestatteten Fahrzeuge samt Funkausrüstung von der Bf zur Verfügung gestellt. Für die für die Fahrzeuge für Service und Betrieb und den Funkbetrieb anfallenden Aufwendungen mussten sie nicht selbst aufkommen. Die ihnen zukommenden Einnahmen wurde durch keinerlei Aufwendungen geschmälert. Es kann daher ein die TaxilenkerInnen tatsächlich treffendes Wagnis von ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen im Zusammenwirken von Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben, somit ein Unternehmerrisiko im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG, nicht erblickt werden. Auch das Fehlen einer Erfolgsgarantie spricht nicht gegen ein echtes Dienstverhältnis, da Dienstverhältnisse auf Provisionsbasis nicht ungewöhnlich sind.

Zusammenfassend stellten die TaxifahrerInnen nach den vorangegangenen Ausführungen bei ihrer Tätigkeit ihre Arbeitskraft zur Verfügung und standen in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung der Bf. Sie waren verpflichtet, den Weisungen der Bf im geschäftlichen Organismus zu folgen, weswegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist. Das Finanzamt hat zu Recht die strittigen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt. Die Beschwerden waren daher abzuweisen.

Zur Zustellung dieses Erkenntnisses

Die beschwerdeführende GmbH & CO KG wurde mit Eintragung am 8.8.2015 auf Grund des Antrages auf Löschung vom 4.8.2015 im Firmenbuch gelöscht. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin war die ***8*** GmbH in Liqu. und Kommanditisten waren ***2*** und ***3***. Die unbeschränkt haftende GesmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 30.7.2015 aufgelöst und infolge beendeter Liquidation auf Grund des am 26.4.2016 beim Firmenbuchgericht einlangenden Antrages auf Löschung mit Eintragung am 27.4.2016 im Firmenbuch gelöscht.

Rechtsfähige Personengesellschaften enden nicht bereits mit ihrer Auflösung und Löschung im Firmenbuch, sondern erst mit Liquidation des gesamten Gesellschaftsvermögens und Abschluss aller Abgabenverfahren. Vollbeendigung und damit der Verlust der Parteifähigkeit der Gesellschaft tritt demnach erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares

Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen sind. Eine eingetragene Personengesellschaft bleibt also so lange parteifähig, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht vollständig abgewickelt sind. Besteht noch ein Anspruch gegen die oder seitens der Gesellschaft (Abwicklungsbedarf im weiteren Sinn), ergeht der Bescheid (auch Beschwerdeerledigungen oder zB Wiederaufnahmebescheide) wirksam an die Gesellschaft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beeinträchtigt die Auflösung einer OG oder KG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls solange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (unter anderem der Bund, wenn Abgabenerhebungsverfahren noch offen sind) noch nicht abgewickelt sind (zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; UFS 28.7.2008, RV/0378-F/07), VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038; VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142). Zu diesen Rechtsverhältnissen zum Bund, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO (vgl. dazu zB VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003). Bescheide sind weiterhin an die (aufgelöste, gelöschte) Gesellschaft zu richten.

Für den Beendigungszeitpunkt gilt nach der Rechtsprechung, dass die Löschung im Firmenbuch der Firma einer Personengesellschaft des Unternehmensrechtes (OG, KG) – mit Ausnahme des Falles der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB – ihre Parteifähigkeit (als Bescheidadressat) nicht beeinträchtigt. Alle Bescheide (zB Feststellungsbescheide, Umsatzsteuerbescheide) sind daher weiterhin an die (gelöschte) Gesellschaft zu adressieren (vgl. VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161 zur Umsatzsteuer; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131 zum Feststellungsverfahren).

Die Komplementär-GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 30.7.2015 aufgelöst. Mit Umlaufbeschluss vom 14.12.2015 wurde der Bericht des Liquidators, ***2***, über die Beendigung der Liquidation zur Kenntnis genommen, der Liquidator entlastet und ***2*** zum Verwahren der Bücher und Schriften der Gesellschaft bestellt. Auf Grund des am 26.4.2016 beim Firmenbuchgericht einlangenden Antrages auf Löschung wurde die Gesellschaft mit Eintragung vom 27.4.2016 infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht.

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person hat bloß deklaratorischen Charakter (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden ist (OGH 19.6.2006, 8 ObA 46/06g) und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt - also z.B. Abgaben noch festzusetzen - sind (Ritz, BAO³, § 79, Tz 10, 11; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; VwGH 11.11.2009, 2006/13/0187).

Die Rechts- und Parteifähigkeit einer GmbH bleibt daher auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch solange erhalten, als noch Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind. An eine

im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergehen daher grundsätzlich rechtswirksam (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220).

Bis zur Vollbeendigung braucht die aufgelöste Gesellschaft - so wie bisher - einen gesetzlichen oder gewillkürten Vertreter. In der Zeit zwischen Auflösung und Vollbeendigung (vollständige Abwicklung aller Rechtsverhältnisse) fungiert grundsätzlich der vormalige Geschäftsführer als "geborener Liquidator" (VwGH 23.6.1993, 91/15/0157; VwGH 17.12.1993, 92/15/0121; UFS 17.12.2008, RV/0527-K/06; UFS 12.3.2009, RV/0292-K/07; UFS 23.5.2011, RV/2748-W/09). An ihn können an die Gesellschaft adressierte Erledigungen bis zur Bestellung eines Liquidators noch zugestellt werden.

Der Auflösung folgt i.d.R. die Liquidation oder Abwicklung (§ 89 GmbHG). Während dieser Zeit wird eine Kapitalgesellschaft gemäß § 93 GmbHG durch die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren oder Abwickler vertreten. Nach Beendigung der Liquidation und Entlastung der Liquidatoren erfolgt die Löschung im Firmenbuch. Mit ihr endet auch das Liquidatorenamt. Sollten in weiterer Folge noch Bescheide an die im Firmenbuch gelöschte Gesellschaft erlassen werden, regelt § 80 Abs. 3 BAO, dass Zustellungsvertreter einer gelöschten GmbH nach Beendigung der Liquidation ist, wer gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war. Die Vertreterstellung des Verwahrers betrifft insbesondere Außenprüfungen (§ 147 Abs. 1) sowie offene Rechtsmittelverfahren (vgl. Ritz BAO⁵, Rz. 10 ff, zu § 80 BAO). Die Vertretungsregelung des § 80 Abs. 3 BAO erfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation nach § 89 GmbHG stattgefunden hat.

Nachdem der Gesellschaftergeschäftsführer der Komplementär-GmbH zum Liquidator der Gesellschaft und mit Beschluss 14.12.2015 zum Verwahrer der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer bestellt wurde, ist dieser als Zustellvertreter der zwar bereits gelöschten, jedoch noch nicht handlungsunfähigen Gesellschaft anzusehen. Die gegenständliche Entscheidung war daher im Spruch an den gemäß § 80 Abs. 3 BAO zur Verwahrung der Bücher verpflichteten ehemaligen Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zu richten und an den mit Zustellvollmacht ausgestatteten bevollmächtigten steuerlichen Vertreter zuzustellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung

zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 18. November 2021