

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf über die Beschwerden vom 19.7.2006 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 4.7.2006 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002, 2003 und 2004 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

Die Beschwerdeführerin ist eine GesmbH in Liquidation, die laut Firmenbuch infolge beantragter Löschung, beim Firmenbuch eingelangt am 26.9.2007, am 4.10.2007 gelöscht wurde. Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 25,12% am Stammkapital der beschwerdeführenden GesmbH beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer A in den Jahren 2002, 2003 und 2004 kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide vom 4.7.2006.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird auf § 3 des (beigelegten) Geschäftsführervertrages verwiesen, wonach die Arbeitszeit vom Geschäftsführer frei eingeteilt werden könne. In § 4 (Entgelt) des Geschäftsführervertrages sei vereinbart worden, dass der Geschäftsführer eine Umsatzbeteiligung im Gesamtumsatz in Höhe von 5%, höchstens jedoch Euro 75.000 erhalten würde. Darüber hinaus erhalte er keine weitere Vergütung für seine Tätigkeit. Herr A sei der einzige Geschäftsführer

der Gesellschaft und vertrete das Unternehmen selbständig. Der Geschäftsführer übe demnach seine Tätigkeit nicht dienstnehmerähnlich aus. Bei der Beurteilung, ob „sonst alle Merkmale“ des Dienstverhältnisses im Sinne des § 2 Z 2 2. Teil vorliegen würden, sei insbesondere auf drei Kriterien abzustellen: a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, b) Fehlen des Unternehmerwagnisses, c) laufende Entlohnung. Der Erfolg des Unternehmens hänge weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der persönlichen Geschicklichkeit des Geschäftsführers ab. Seine Entlohnung werde als Prozentsatz des Ergebnisses seiner Tätigkeit bemessen. Weiters liege auch keine laufende Entlohnung vor, da diese ausschließlich umsatzabhängig sei und einmal im Jahr berechnet werde. Es werde daher beantragt, die genannten Bescheide ersatzlos aufzuheben.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 17.3.2011 verweist das Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, darauf, dass, entgegen den von der Beschwerdeführerin aufgezählten Merkmalen eines Dienstverhältnisses, entscheidende Bedeutung nur dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Das Merkmal der Eingliederung des täglichen Gesellschafter in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag bringt die Beschwerdeführerin im Wege ihrer bevollmächtigten steuerlichen Vertretung lediglich vor, dass aus ihrer Sicht die Festsetzung der Abgaben verjährt wäre. Und daher die Aufhebung der festgesetzten Abgaben begeht werden.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen.

DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des Gesellschaftergeschäftsführers A:

Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Vorlageantrag lediglich darauf hingewiesen, dass die Festsetzung der Abgaben bereits verjährt sei und gegen die Begründung des Finanzamtes in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung keine Einwendungen erhoben. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die DB- und DZ-Pflicht der Bezüge des Gesellschaftergeschäftsführers A auf Grund der nachhaltigen und umfangreichen Judikatur nicht weiter bekämpft.

Im Übrigen hat das Finanzamt auch aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers A zu Recht dem DB und DZ unterzogen, weswegen auf die begründenden Ausführungen in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 17.3.2011 hingewiesen wird.

Verjährung der Festsetzung der Abgaben:

Was den Einwand der Verjährung der Festsetzung des DB und DZ für die strittigen Jahre 2002, 2003 und 2004 betrifft, ist maßgeblich, dass nach § 207 Abs. 2 BAO die allgemeine Verjährungsfrist 5 Jahre beträgt. Nach § 208 Abs. 1 lit a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Für das gegenständlich erstgeprüfte Jahr 2002 beginnt die Verjährungsfrist demnach mit Ablauf des Jahres 2002 (1.1.2003) und endet mit Ende 2007 (31.12.2007).

Das Finanzamt hat die Bescheide des erstgeprüften Jahres 2002 am 4.7.2006 innerhalb der Verjährungsfrist erlassen. Die Festsetzungen des DB und DZ für das erstgeprüfte Jahr 2002 und damit auch für die nachfolgenden Jahre 2003 und 2004 sind daher eindeutig rechtzeitig vor der Verjährung der Abgabenansprüche erfolgt.

Sollte die Beschwerdeführerin jedoch die Ansicht vertreten, dass wegen des Umstandes, dass die angefochtenen Bescheide am 4.7.2006 und die abweisende Beschwerdevorentscheidung erst am 17.3.2011 vom Finanzamt erlassen wurde, Verjährung eingetreten sei, ist auf § 209 a BAO hinzuweisen, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Nach Stoll, BAO Kommentar, Band 2, 2207, stehen Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren über die Verjährung hinaus gemäß § 209 a Abs. 1 BAO einer Berufungsentscheidung nicht im Wege. Eine nach § 209 a BAO auch nach Eintritt der Verjährung zulässige Berufungsentscheidung kann abgabenmindernd, aber auch verbösernd sein. Der Ablauf der Verjährungsfrist (auch im Bereich der absoluten Verjährung - vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 209a BAO Tz. 5, mit Verweis auf VwGH 24.2.2010, 2008/13/0147; 29.1.1997, 95/16/0106, 0107) wird bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens dadurch gehemmt. Der vorgebrachte Einwand der Verjährung ist daher auch in diesem Zusammenhang nicht berechtigt.

Zustellung an den Liquidator:

Obwohl die Beschwerdeführerin infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch bereits gelöscht wurde, war das gegenständliche Erkenntnis an den ehemaligen Gesellschaftergeschäftsführer der Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen zuzustellen:

Die Generalversammlung der in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung tätigen Beschwerdeführerin hat mit Protokoll vom 28.9.2006 beschlossen,

die Gesellschaft aufzulösen, die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation treten zu lassen und den Gesellschaftergeschäftsführer A zum Liquidator zu bestellen. Mit Datum vom 25.9.2007 ergeht der Gesellschafterbeschluss, dass der Bericht des Liquidators über die Beendigung der Liquidation zur Kenntnis genommen und genehmigt werde, dem Liquidator die Entlastung erteilt werde und zum Verwahren der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer der Gesellschaftergeschäftsführer A bestellt werde. Laut Eintragung im Firmenbuch am 4.10.2007 wurde die Beschwerdeführerin infolge beendeter Liquidation 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, BAO<sup>3</sup>, § 79, Tz 10, 11; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0059; 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; 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 BAO<sup>5</sup>, 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 im gegenständlichen Fall der Gesellschaftergeschäftsführer der Beschwerdeführerin zum Liquidator der Gesellschaft und mit Gesellschafterbeschluss vom 25.9.2007 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. Das gegenständliche Erkenntnis war daher an die Beschwerdeführerin zu Handen des Gesellschaftergeschäftsführers A als Vertreter gemäß § 80 Abs. 3 BAO zuzustellen.

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 zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. Juli 2017