

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Erich Radschek, Christian Schuckert und Robert Wittek am 30. Mai 2006 über die Berufungen der Bw, vertreten durch Fa. Contax Wirtschaftstreuhand GmbH, 1010 Wien, Seilerstraße 16/2, vom 11. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 13. August 2002 und vom 7. August 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist, zufolge umgründungsbedingter Übernahme des Vermögens (§ 142 HGB) der seit 1979 von ihr als Komplementärin geführten GmbH & Co KG, Rechtsnachfolgerin dieser im Firmenbuch mittlerweile (2006) gelöschten KG geworden.

In den ursprünglich von der KG eingebrachten, von der Rechtsnachfolgerin aufrecht erhaltenen Berufungen gegen die – in wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen – Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO wird die dort getroffene, auf das Ergebnis einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung gestützte Beurteilung bekämpft, dass die vom Kommanditisten RL erzielten Einkünfte nicht wie erklärt solche aus nichtselbstständiger Arbeit auf Grund seiner Tätigkeit in der Komplementärgesellschaft. (im Folgenden: GmbH) darstellten, sondern als Vergütungen für von ihm an die GmbH & Co KG (im Folgenden: KG)

erbrachte Leistungen anzusehen seien und gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 als – in die gegenständliche Feststellung einbezogene – Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewertet würden.

Während das Finanzamt die Auffassung vertritt, dass die ausschließlich in der Geschäftsführung der KG tätige GmbH in den geprüften Jahren in der Person des WL einen im Firmenbuch eingetragenen handelsrechtlichen Geschäftsführer mit unverändertem Aufgabenbereich und Tätigkeitsumfang (Arbeitsstundeneinsatz) gehabt habe, so dass ein "geschäftsführerähnliches" Dienstverhältnis des erstgenannten Kommanditisten bei der GmbH in Anwendung des § 22 BAO nicht anzuerkennen sei, begründet die Bw ihren Rechtsstandpunkt folgendermaßen:

Bei der klassischen GmbH & Co KG sei die Zwischenschaltung einer Komplementär- GmbH, welche einen oder mehrere Kommanditisten als Dienstnehmer zur Geschäftsführung heranziehe, als angemessene rechtliche Konstruktion anzuerkennen.

Nach §§ 161 Abs 2 und 114 Abs 1 HGB obliege die Geschäftsführung grundsätzlich dem Komplementär einer KG. Sei einziger Komplementär eine GmbH, so habe sie sich zur Geschäftsführung natürlicher Personen zu bedienen, wobei Kommanditisten gemäß § 164 HGB von der Geschäftsführung (der KG) ausgeschlossen seien. Die Geschäftsführung der KG durch Kommanditisten im Rahmen von Dienstverhältnissen mit der GmbH stelle sich so als zwingende Folge der rechtlichen Gestaltung dar.

Nur wenn man die Rechtsfigur einer KG grundsätzlich als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts ansehe, wäre § 22 BAO anwendbar. An der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit dieser Gesellschaftsform sei aber (im gegebenen Zusammenhang) nicht zu zweifeln.

Würden bei einer GmbH eine größere Anzahl von Dienstnehmern beschäftigt, so sei zu prüfen, ob jeder einzelne Dienstnehmer das vorgegebene Bild der Geschäftsführung erfüllt. Dies treffe auf RL jedenfalls zu, weil dieser die Konzession des Baumeisters führe, für die Vertretung im Außenverhältnis qualifiziert sei und Herrn WL als gleichwertigen Geschäftsführer unterstützen, gegebenenfalls ersetzen müsse. Dies könne er aus schon dargelegten Gründen nur in der Komplementär- GmbH ausüben.

Würden GmbH-Geschäftsführern, welche die handels- und gewerberechtliche Geschäftsführung der KG ausübten und deren Zahl sich nach den wirtschaftlichen Erfordernissen für die Geschäftsführung bestimme, auch technische (gewerbliche, handwerkliche) Aufgaben übertragen, so sei dies grundsätzlich noch keine missbräuchliche Gestaltung. Derartige Zusatzaufgaben seien im Wirtschaftsleben für Geschäftsführer, insbesondere in kleineren Gesellschaften, weder ungewöhnlich noch unangemessen (*Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Seite 191*).

Folgende außersteuerliche Gründe seien maßgeblich gewesen, Herrn RL als Dienstnehmer in die GmbH aufzunehmen:

1) Betriebsübergabe

Das Unternehmen sei seit Generationen als Familienunternehmen geführt, wobei durch die Aufnahme des RL in die Gesellschaft (*Anmerkung: in die GmbH als Gesellschafter bzw. in die KG als Kommanditist aufgrund des Vertrages vom 9. Februar 1996 über die Abtretung von Geschäfts- bzw. Kommanditanteilen der zu 75% beteiligten Mutter im Ausmaß von jeweils 25% mit Wirkung vom 1. Jänner 1996; sodann als Techniker Dienstnehmer der KG bis 1998; ab 1999 als Baumeister geschäftsführerähnlicher Dienstnehmer der GmbH*) die familiäre Kontinuität gewahrt bleiben sollte. Der in der Folge geplante und notwendige Generationenübergang von WL (*Anmerkung: jeweils zu 25% beteiligt und handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH*) auf den Vorgenannten habe langsam und gewissenhaft erfolgen sollen, damit der Bestand des Unternehmens weiterhin gewährleistet sei. Außerdem sei beabsichtigt, dass sich WL, nach Erreichen des pensionsfähigen Alters im Laufe der Jahre 2003 und 2004 aus der Geschäftsleitung zurückzieht.

2.) Gesundheitszustand WL

Der Genannte sei konkret ab 1995 durch seine fortschreitende Fehlsichtigkeit (-10 Dioptrien) bei der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit sehr behindert gewesen. Überprüfungen an den Baustellen, umfangreicher Schriftverkehr, sowie Mitarbeit an den Planungen, die einen wesentlichen Teil der Geschäftstätigkeit bildeten, hätten WL immer größere Schwierigkeiten bereitet.

In der Folge habe er sich daher 2000 und 2001 mehrmaligen Augenoperationen und danach monatelangen Rehabilitationen unterziehen müssen. Dies habe seine Geschäftsführertätigkeit wesentlich und nachhaltig erschwert und eine nicht vorhersehbare sofortige Änderung (*gemeint wohl: in der Geschäftsführung der GmbH*) notwendig gemacht. Der notwendige Einsatz des Genannten (*als Geschäftsführer*) sei nachweislich seit 1995 nicht mehr zu erbringen gewesen, so dass es, nach einer dramatischen Verschlechterung seiner Sehkraft, erforderlich war RL in die Geschäftsleitung aufzunehmen, um Vertretung und Bestand der Gesellschaft nicht nachhaltig zu gefährden.

In den durchwegs gleich lautenden Berufungsschriften wurde abschließend beantragt, die auf Grund der Betriebspflicht hinzugerechneten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des RL als Vorweggewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wieder zurück zu nehmen und den steuerpflichtigen Gewerbegewinn der KG ohne den Anteil dieses Kommanditisten festzusetzen.

Mit Schriftsätzen, jeweils persönlich überreicht am 31. Jänner 2003, beantragte die Bw für den Fall der Vorlage ihrer Berufungen an den UFS die Entscheidung darüber durch den gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte zur Begründung im Einzelnen aus:

1998

Laut BP-Bericht sei RL im Rahmen eines Dienstverhältnisses *bei der KG* beschäftigt gewesen. Auf Grund seiner Beteiligung als Kommanditist seien die entsprechenden Vergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Die Berufung gehe auf diese Feststellung nicht ein. Die Argumente der Berufung, die grundsätzlich für 1999 und 2000 angebracht sein mögen, träfen auf 1998 nicht zu.

1999, 2000

Laut Berufungsausführungen habe sich WL ab 1995 nach und nach von der Geschäftsführungstätigkeit zurückgezogen, diese sei sukzessive von RL übernommen worden. Bei einem großenordnungsmäßig gleich bleibenden notwendigen Gesamteinsatz für die Geschäftsführung müssten sich die Tätigkeiten der beiden Geschäftsführer gegen 100% der früheren alleinigen Geschäftsführertätigkeit des Seniors ergänzen. Dementsprechend müssten sich aber auch die Arbeitsstunden desselben bzw. seine Bezüge kontinuierlich vermindern. In der Berufung sei jedoch der gegenteiligen Feststellung des Betriebsprüfers (BP-Bericht, Tz 20) weder auf Behauptungs- noch auf Beweisebene entgegen getreten worden.

Die Leistungen des Juniors seien daher als direkt der KG erbracht anzusehen, dementsprechend sei der Vergütungsaufwand als vorweg genommener Gewinnanteil des Kommanditisten den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzu zu rechnen.

Die Bw beantragte in Schriftsätzen ohne weitere Ausführungen in der Sache die Vorlage ihrer Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Der UFS beauftragte das Finanzamt mit weiteren Erhebungen im Sachverhalt und ordnete die Vorlage des Prüfer- Arbeitsbogens an.

In einem Erkundungsgespräch am 12. Mai 2006 wurden die mit Außenprüfungen für die Jahre 1998 - 2000 bzw. 2002 – 2004 befasst gewesenen Betriebsprüfer (B, S) als sachverständige Auskunftspersonen vom Referenten befragt und zu einem Bericht über die seinerzeitigen Erhebungen sowie zu einer Stellungnahme betreffend Tätigkeitsumfang und Zeiteinsatz der GmbH- Geschäftsführer ab 1995 - 2004 aufgefordert. Dabei kam am 22. Mai 2006 hervor, dass der im Dienstvertrag des WL vom 10. Jänner 1983 festgelegte Aufgabenbereich desselben (1.2. – 1.4.) vor der Bestellung des RL zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der GmbH am 1. August 2002 keine vertraglich bestimmte Änderung erfuhr, und dass die dafür

vorgesehene Entlohnung (4.1. – 4.4.: Fixgehalt und gewinnabhängige Tantieme, beides gemeinsam auszahlbar in 14 Teilbeträgen) mit Anstellung des RL als Dienstnehmer der GmbH hinsichtlich der Tantieme, nicht aber hinsichtlich des Fixgehaltes verringert wurde. Darauf im ersten Prüfungsverfahren wegen der aus nunmehr zwei Geschäftsführergehältern (zwei Fixgehälter und geteilte Tantieme) resultierenden Doppelbelastung der KG mit an sie weiter verrechnetem Lohnaufwand angesprochen, hatte die Bw, vertreten durch die GmbH, den Geschäftsführerbezug des WL als angemessen verteidigt, so dass der Prüfer von einer Gewinn erhöhenden Aufwandskürzung bei der GmbH und konsequenterem Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter- Geschäftsführer Abstand nahm.

Aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers erhellte, dass hinsichtlich des im Firmenbuch eingetragenen handelsrechtlichen Geschäftsführers, der übrigens bis 31. Mai 2005 auch gewerberechtlicher Geschäftsführer der GmbH war, im Streitzeitraum keine Verringerung seines Arbeitseinsatzes feststellbar war. Des Weiteren hatte der Prüfer für den im Betriebsvermögen gehaltenen Sportwagen Porsche Carrera 911, den der – wie behauptet wird, seit 1995 und insbesondere seit den Augenoperationen 2000/2001 stark sehbehinderte – Geschäftsführer WL mindestens bis zum Prüfungsabschluss 2002 auch privat nutzte, den diesbezüglichen Privatanteil einvernehmlich erhöht.

Die Bw wurde im Ferngespräch mit der steuerlichen Vertretung am 18. Mai 2006 aufgefordert, über den Rückzug des Senior- Geschäftsführers aus der Geschäftsführung sowie über Art und Umfang der Geschäftsführungstätigkeit des Juniors seit 1995 bis einschließlich 2000 geeigneten Nachweis zu erbringen.

Die Bw antwortete durch ihre steuerliche Vertretung im Sinne deren fermündlicher Äußerung vom 18. Mai 2006 mit Schreiben vom 22. Mai 2006. In der dort beigefügten Kopie eines weder datierten noch unterfertigten Entwurfes eines Dienstvertrages mit der GmbH ist zu lesen:

"Dienstvertrag mit einem leitenden Angestellten

abgeschlossen:

zwischen der (GmbH), im folgenden Dienstgeber genannt, und Herrn Baumeister (*Anm.: durch Auslacken unlesbar gemachter Name, handschriftlich ersetzt durch 'RL'*), im folgenden Dienstnehmer genannt, wird nachstehender

Dienstvertrag

§ 1 Aufgabengebiet

Der DN wird in die Geschäftsleitung aufgenommen. Das Aufgabengebiet umfasst alle Tätigkeiten, die sich aus dem Baumeistergewerbe ergeben.

§ 2 Bezüge

Abs 1, 2 und 3 betreffend monatliches Bruttofixgehalt (*Anm.: Die vorgegebenen Felder "in Höhe von ..." und "kollektivvertragliche Verwendungsgruppe ... / ... Beruf Jahr" sind nicht ausgefüllt*)

Abs 4 betreffend Tantieme (*Anm.: weist für die Grundtantieme sowie für die gestaffelte Steigerungstantieme jeweils die Hälfte jener Prozentsätze aus, welche dem Geschäftsführer WL in seinem Dienstvertrag vom 10. Jänner 1983 zugesagt gewesen und mit (undatierte, nicht unterfertigter) Vertragsabänderung halbiert worden waren*)

§ 3 Sachbezüge (Dienstwagen)

§ 5 Urlaub (Urlaubsverbrauch im Einvernehmen mit der Geschäftsleitung)

§ 6 Verschwiegenheitspflicht (Abs 1) und Nebenbeschäftigung (Abs 2; bedarf der Zustimmung der Geschäftsleitung)

§ 7 Vertragsdauer und Kündigung

Abs 1 Der Dienstnehmer beginnt seine Tätigkeit am ... (*Anm.: nicht ausgefüllt*)"

Dem Schreiben war weiters beigefügt eine Kopie "Handlungsvollmacht", datiert mit 12. Februar 1996 und unterfertigt, worin zu lesen ist:

"Gemäß § 54 HGB erteilen wir Herrn RL,, Handlungsvollmacht im Rahmen des Gewerbes der (GmbH) ...

Der Bevollmächtigte ist zu folgenden nachstehenden Rechtshandlungen im Rahmen des Gewerbebetriebes nicht befugt: Abschluss von Miet- und Pachtverträgen, Abschluss von Dienstverträgen, Darlehensaufnahme, Gewährung von Krediten, Übernahme von Bürgschaften.

Der Handlungsbevollmächtigte zeichnet, in dem er dem Firmenwortlaut seine Unterschrift beifügt und zwar mit einem das Vollmachtsverhältnis ausdrückenden Zusatz."

Im Schreiben wurde weiters ausgeführt: Der Dienstvertrag sei zwar nicht unterfertigt, aber in der vorgelegten Form akzeptiert und "gelebt" worden, so dass von einem mündlichen Abschluss des Vertrages ausgegangen werden könne. Wesentlich erscheine, dass gemäß § 1 des Vertragsentwurfes *der Dienstnehmer in die Geschäftsleitung aufgenommen wird*.

Von der Mandantin sei dem steuerlichen Vertreter bestätigt worden, dass die Nichteintragung des RL ins Firmenbuch als Geschäftsführer ausschließlich darauf zurückzuführen war, dass man sich nicht bewusst gewesen sei, welche Bedeutung dies für die steuerliche Behandlung der gewährten Bezüge haben könne. Dementsprechend sei RL unmittelbar nach Beendigung der steuerlichen Betriebspflicht in welcher das Problem releviert worden sei, zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft bestellt worden. Tatsache sei jedenfalls, dass der Genannte nach dem Verständnis aller Beteiligten gleichberechtigt mit seinem Vater die Geschäfte der Gesellschaft zu führen gehabt habe.

Aus dem Firmenbuch geht hervor, dass sich WL erst 2005 aus der Unternehmensleitung zurückzog. Die Firmenbucheintragung der Bestellung des RL zum handelsrechtlichen Geschäftsführer ab 1. August 2002 ist am 12. August 2002 erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Angenommener Sachverhalt:

RL wurde laut Vorbringen der Bw zur geschäftsführerähnlichen Unterstützung des – infolge fortschreitender Sehschwäche – seit 1996 und insbesondere seit den Augenoperationen 2000 und 2001 nur mehr eingeschränkt einsatzfähigen handelsrechtlichen Geschäftsführers der GmbH tätig, und zwar 1998 aufgrund eines zivilrechtlich anerkannten Dienstverhältnisses zur KG, vermutlich ab 1999 aufgrund eines neuen (*Anm.: faktischen*) Dienstverhältnisses zur GmbH. Er habe wegen des mittelfristig geplanten Generationenwechsel im Familienunternehmen und wegen der kurzfristig notwendig gewordenen Übernahme von Geschäftsführeragenden des Seniors die oben beschriebenen Aufgaben wahrgenommen und sich dabei einerseits auf den gewerberechtlichen Befähigungsnachweis (Baumeister), zum anderen auf die ihm erteilte Handlungsvollmacht (laut früherem Vorbringen: Prokura) stützen können. Warum der Genannte in Anbetracht solcher Umstände nicht mit einem formell abgeschlossenen Dienstvertrag zum zweiten Geschäftsführer der GmbH iSd §§ 19ff GmbHG bestellt worden war, legte die Bw nicht dar. Der prüfungsgestützten Feststellung des Finanzamtes, wonach bei gleichem Geschäftsgegenstand und annähernd gleichem Geschäftsumfang des Unternehmens weder Arbeitseinsatz noch Dienstbezüge des handelsrechtlichen Geschäftsführers der GmbH im mehrjährigen Vergleich reduziert worden seien, und somit nicht erkennbar werde worin die Notwendigkeit eines geschäftsführerähnlichen Dienstverhältnisses des Kommanditisten Ing. RL zur GmbH bestanden habe; dass sein Arbeitseinsatz (Baustellenbesuche, Planverfassung, Schriftverkehr) vielmehr der KG gegolten habe und daher dieser Sphäre zuzurechnen sei, ist die Bw im Verfahren nicht überzeugend entgegen getreten.

Aus dem Arbeitsbogen des Prüfers, erläutert vom Organ der nachfolgenden Außenprüfung, geht betreffend den handelsrechtlichen Geschäftsführer der GmbH zweifelsfrei hervor, dass dieser in den Streitjahren in nicht verringertem Umfang tätig war.

Aus dem strittigen "Dienstvertrag" des RL mit der GmbH geht hervor, dass er damit nicht zum handelsrechtlichen (zweiten) Geschäftsführer bestellt worden war.

Arbeitszeitaufzeichnungen über die Tätigkeit des RL liegen nicht vor.

Die im Zuge der Betriebsprüfung als Prokura (§§ 48-53 HGB) bezeichnete bzw. von der BP als solche gewertete Handlungsvollmacht iSd § **54** HGB wurde dem RL von der GmbH mit dem oben wieder gegebenen Inhalt erteilt.

Rechtliche Würdigung

Höchstgerichtliche Aussagen:

Der BFH hat im Urteil vom 10. Juli 2002, I R 71/01 – bei im hier interessierenden Zusammenhang ähnlicher Rechtslage ("Sondervergütungen" gem. § 15 Abs 1 Nr. 2 dEStG) – zum wiederholten Mal ausgeführt, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht bloß – wie gesetzlich normiert – Vergütungen zählen, die der Gesellschafter einer KG für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (KG) bezogen hat, wenn und insoweit er *unmittelbar für die KG* tätig (geworden ist), sondern sogar Vergütungen, die bei einer GmbH & Co KG der Kommanditist dafür erhält, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär- GmbH die Geschäfte der KG führt. Dies sei, obgleich der Gesellschafter die Vergütung in diesem Fall nicht "von der Gesellschaft" (= KG) erhalte, gefestigte Rechtsprechung des BFH, da die Zahlung einer Tätigkeitsvergütung an den Kommanditisten wirtschaftlich einer Gewinnverteilung vergleichbar sei und deshalb steuerlich nicht anders behandelt werden dürfe (mit weiteren Nachweisen aus Rechtsprechung und Schrifttum). – Denn diese Rechtsprechung sei vor allem von dem Gedanken getragen, dass es nicht sachgerecht wäre, wenn die Rechtsfolge des § 15 Abs 1 Nr. 2 dEStG durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft umgangen werden könnte. Die (zit.) Vorschrift diene dem Ziel, die einkommensteuerrechtliche Qualifikation von Tätigkeitsvergütungen eines Gesellschafters von dem mehr oder weniger willkürlich wählbaren Schuldgrund unabhängig zu machen; die steuerliche Behandlung solcher Vergütungen solle nicht an die rechtliche Konstruktion, sondern an den sachlichen Zusammenhang der Tätigkeit mit der Gesellschafterstellung anknüpfen. Diese Überlegung rechtfertige es, § 15 Abs 1 Nr. 2 dEStG in allen Fällen anzuwenden, in denen das Tätigwerden des Gesellschafters durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. In Situationen wie der beschwerdegegenständlichen sei dies typischerweise gegeben. – Demnach wertet der BFH Tätigkeitsvergütungen einer Komplementär- GmbH an bei ihr angestellte in die Geschäftsleitung eingebundene Kommanditisten der GmbH & Co KG, welche *nicht* handelsrechtliche GmbH-Geschäftsführer sind, regelmäßig – und ohne Rücksicht darauf, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt – als Vorweggewinne dieser Gesellschafter und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der VwGH differenziert dagegen in Fällen von GmbH & Co KG bei vergleichbarer Rechtslage nach dem Schuldgrund: Während er Tätigkeitsvergütungen an bestellte (handelsrechtliche) Geschäftsführer von Komplementär- GmbH dem Wortlaut des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 folgend beurteilt, so dass solche Vergütungen weder Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen noch in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei der KG aufzunehmen sind, sieht er bei Vergütungen an Kommanditisten, die im Rahmen von Dienstverhältnissen zur Komplementär- GmbH "geschäftsführerähnlich" tätig werden, ohne zu handelsrechtlichen Geschäftsführern bestellt zu sein, die Zwischenschaltung der GmbH als steuerlich motivierte Umgehungshandlung iSd § 22 BAO an, wenn die Kommanditisten in

Wahrheit für die KG ("in deren wirtschaftlichem Interesse") handeln, und wenn keine stichhaltigen außersteuerlichen ("wirtschaftlichen") Gründe für ein schlichtes, nicht mit Geschäftsführerbestellung verbundenes Dienstverhältnis zur GmbH dargetan werden (können), vgl. die Erkenntnisse 7.11.1989, 86/14/0203; 15.2.1994, 93/14/0210; 19.11.1998, 98/15/0150; 23.3.1999, 99/14/0026; 21.2.2001, 2001/14/0008; 27.8.2002, 96/14/0144.

Die Vertretung einer GmbH & Co KG nach außen obliegt nach österreichischem Recht der Komplementär-GmbH, konkret deren **Geschäftsführern** iSd § 19 GmbH-G (*Koppensteiner, in: Straube* (Hrsg), HGB Kommentar, Tz 7 zu § 170). Mit dem Vorbringen, RL besitze die gewerberechtliche Befugnis zum Baumeister, weiters (eingeschränkte) Handlungsvollmacht für die GmbH und sei – auf Grund eines zivilrechtlich anerkannten, wegen des Ausmaßes seiner Beteiligung an der GmbH (nicht mehr als 25%) auch steuerlich anzuerkennenden faktischen Dienstverhältnisses – faktischer zweiter Geschäftsführer der GmbH gewesen, gelingt es der Bw nicht, die behauptete Geschäftsführerstellung dieses Kommanditisten darzutun.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Geschäftsführer notwendiges Vertretungsorgan der GmbH sind. Ihre Vertretungsmacht ist eine ausschließliche in dem Sinn, dass die GmbH durch kein anderes Organ – vom hier nicht vorliegenden Ausnahmefall der Gesamtvertretung bzw. Kollektivvertretungsbefugnis abgesehen – vertreten werden kann (*Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht*², Band 1, Rz 2/191). Dementsprechend ist die Übertragung von Organbefugnissen, durch die der Bevollmächtigte, ohne zum Geschäftsführer bestellt zu sein, alle Funktionen eines Geschäftsführers wahrnehmen und damit anstelle eines Geschäftsführers wie ein Vertretungsorgan der GmbH tätig sein soll, unzulässig und unwirksam (*ders., a. a. O., Rz 2/192*). Von entscheidungswesentlicher Bedeutung ist sodann, dass die Komplementärgesellschaft nach eigenem Vorbringen der Bw RL erst mit Wirkung vom 1. August 2002 zum handelsrechtlichen Geschäftsführer bestellt hat. Der Genannte nahm nach dem Parteivorbringen zeitintensive Aufgaben wahr, die den Geschäftsbetrieb der KG betrafen, wie Schriftverkehr, Baustellenbesuche und Planverfassung. Weiters oblag ihm, selbst wenn er als mit Handlungsvollmacht Ausgestatteter in erheblichem Umfang eigenständig Entscheidungen für den Geschäftsführer WL getroffen haben sollte, *gerade nicht* die eigenverantwortliche Vertretung der GmbH nach außen, war dies doch nach dem Gesellschaftsvertrag und nach dem einzigen formell abgeschlossenen Dienstvertrag dem im Firmenbuch eingetragenen handelsrechtlichen Geschäftsführer vorbehalten. Die dem Handlungsbevollmächtigten eingeräumten Befugnisse hatte dieser, bei Zeichnung für die GmbH, mit dem Zusatz der (eingeschränkten) Handlungsvollmacht klar zum Ausdruck zu bringen.

Der Arbeitseinsatz und die Entlohnung des handelsrechtlichen Geschäftsführers war übrigens trotz angeblich verminderter Leistungsfähigkeit keineswegs entsprechend, sondern lediglich im Umfang der nunmehr zwischen Senior und Junior geteilten Tantieme verringert worden. Dass dem RL von der GmbH Handlungsvollmacht erteilt worden war, ändert am maßgeblichen Sachverhalt nichts, da diese Vollmacht mit vorherbestimmtem Inhalt begrenzt war und die aus ihr fließende Vertretungsberechtigung dem Kommanditisten gleichermaßen zustatten gekommen wäre, wenn sie von der Bw selbst und nicht von der Komplementär- GmbH erteilt worden wäre.

Die Haftung des grundsätzlich **unbeschränkbar** vertretungsbefugten handelsrechtlichen Geschäftsführers einer (Komplementär-)GmbH für seine im Namen der Geschäftsherrin vollzogenen Handlungen nach außen macht deutlich, dass der Eintragung im Firmenbuch bloß formale Bedeutung dann nicht zukommt, wenn mangels eigenen Bestellungsaktes einer weiteren natürlichen Person zum faktischen zweiten Geschäftsführer dessen unbeschränkte Vertretungsbefugnis Dritten nicht bekannt bzw. für sie nicht erkennbar oder nachweisbar ist.

Die bis einschließlich 2001 unterlassene schriftliche Abfassung des Dienstvertrages, die Erteilung der Handlungsvollmacht und die bis zum Prüfungsabschluss Juli 2002 unterlassene Bestellung sowie Eintragung des RL im Firmenbuch als Geschäftsführer war kein für die steuerliche Beurteilung irrelevantes Formalversehen: Lag es doch offenkundig gerade im Interesse eines ordnungsgemäßen Generationenwechsels in der Unternehmensführung, den designierten Nachfolger des Geschäftsführers für den theoretischen Fall eines – im Baugewerbe keineswegs undenkbaren – Schadens Dritter aus dem Haftungsrisiko heraus zu halten. Der Komplementär verzichtete also bewusst auf die nach außen dokumentierte Bestellung des RL zu ihrem handelsrechtlichen Geschäftsführer und auf die Eintragung dieser Organfunktion im Firmenbuch.

Da somit der zur künftigen Unternehmensleitung ausersehene Kommanditist nahe liegender Weise in der KG auf Grund einer von dieser (anstatt von der GmbH) erteilten Handlungsvollmacht oder Prokura bzw. auf Grund eines zivilrechtlich anerkannten Dienstverhältnisses zur KG auch in den Jahren nach 1998 (nunmehr als gewerbeberechtigter Baumeister) hätte tätig werden können, erscheinen sowohl die Begründung seines faktischen Dienstverhältnisses zur GmbH als auch die während seines Dienstverhältnisses zur KG(!) ihm von der GmbH (!) 1996 erteilte Handlungsvollmacht ungewöhnlich. Dies erklärt sich zunächst allein aus dem Zweck der Abgabenersparung. Die gewählte unübliche Gestaltung war daher auf ihre Angemessenheit im Lichte allfälliger außersteuerlicher Gründe zu prüfen. Solche (wirtschaftlichen) Gründe mussten im Sinne der Rechtsprechung "stichhaltig" sein.

Im Schrifttum wird zwar gestützt auf das zitierte BFH-Urteil vereinzelt die Auffassung vertreten, dass außersteuerliche Gründe der Anwendung des § 23 Z 2 EStG auf Gehaltszahlungen der Komplementärin an bei ihr angestellte Kommanditisten, die nicht zugleich bestellte Geschäftsführer der Komplementär- GmbH sind, im Hinblick auf die zentrale Funktion der Norm nicht entgegen stehen können (*Wiesner/Atzmüller/et al.*, EStG 2. Band, Tz 193 zu § 23; ähnlich schon *Quantschnigg/Schuch*, EStG 1988, Tz. 40.2.5. zu § 23). Der UFS folgt aber der Rechtsprechung des VwGH und hat die Rechtfertigung der Bw auf ihre Stichhaltigkeit untersucht. Die vorgebrachten Motive überzeugen indes nicht: Der unverminderte Arbeitsumfang und die bloß um den Tantiemenanteil für RL verminderte Entlohnung des handelsrechtlichen Geschäftsführers, sodann die durch ein zweites annähernd gleich hohes Fixgehalt für den Junior (zuzüglich halbe Tantieme) noch gestiegene Gesamtbelastung der KG mit der Komplementärin rückvergüteten Personalaufwendungen (siehe die Lohn- und Lohnnebenkosten für Geschäftsführer ab 1998) stehen zur angeblich stark verringerten Einsatzfähigkeit des Seniors in auffallendem Widerspruch. Die Tatsache, dass der Senior- Geschäftsführer trotz angeblich stark verminderter Sehschwäche mindestens bis 2002 einen Sportwagen lenkte (siehe die Privatanteilerhöhung im Zuge der BP für 1998 – 2000), steht zu dessen behaupteter verminderter Einsatzfähigkeit in einem weiteren unübersehbaren Widerspruch. Dazu kommt, dass WL die nach der Gewerbeordnung nur ungeteilt wahrnehmbare Funktion des gewerberechtlichen Geschäftsführers der GmbH bis 31. März 2005 ausübte, und dass RL die Bewilligung zur Ausübung dieser Funktion erst mit Bescheid vom 7. April 2006 erteilt wurde (Gewerberegister-Zahl 1.6.9, zu FN 1.3.0).

Warum ein nach Geschäftsumfang und Personalstand vergleichsweise kleines Bauunternehmen wie die KG aus unmittelbarem Anlass einer – nicht konkret feststellbaren, und angesichts der oben angeführten Umstände unglaublich – Arbeitsbehinderung des GmbH-Geschäftsführers (Sehschwäche, Augenoperationen, Rehab- Aufenthalt) und aus mittelfristigen Nachfolgeüberlegungen einen faktischen – nicht handelsrechtlichen – zweiten GmbH-Geschäftsführer benötigte und die GmbH den zuvor (1998) mit weitgehend gleichen Aufgaben (Planverfassung, Baustellenbesuche) bei der KG angestellten Kommanditisten nunmehr bei sich, mit der Geschäftsführerentlohnung ebenbürtigen Managerbezügen, beschäftigte, womit eine drastische Erhöhung des gesamten (der GmbH rückvergüteten) Lohnaufwandes verbunden war, hat die Bw nicht nachvollziehbar gemacht. Eine – glaubt man dem Parteivorbringen zur Erkrankung des Senior- Geschäftsführers geradezu unumgängliche! – Bestellung des künftigen Unternehmensleiters zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der GmbH **unterblieb**, mit der keineswegs bedeutungslosen Konsequenz einer bis zur tatsächlichen Betriebsübergabe noch fortdauernden Beschränkung des Haftungsrisikos auf

den bisherigen, allein unbeschränkt vertretungsbefugten handelsrechtlichen Geschäftsführer WL.

Bezüglich der Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1998 genügt es, auf § 23 Z 2 EStG 1988 und auf die entsprechende Begründung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zu verweisen.

Die Bw hat mit ihrem Vorbringen aber auch keine stichhaltigen außersteuerlichen Gründe *für die Zwischenschaltung der GmbH ab 1999* dargetan. Dass die Sehschwäche des GmbH-Geschäftsführers und vor allem die Nachfolgeüberlegungen für die Aufnahme des RL *in die KG* als Kommanditist und für seine Einbindung in *deren* Geschäfte bestimmend gewesen sein mögen, führt die 1999 und 2000 betreffenden Berufungen im Grunde des § 23 Z 2 EStG iZm § 22 BAO nicht zum Erfolg.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Mai 2006