

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R***** in der Beschwerdesache B***** gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 26. August 2013 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2010 bis 2012 beschlossen:

I.

Die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdevorentscheidung werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs 1 BAO).

II.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 26. August 2013 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2010 bis 2012 neu fest. Als Begründung wurde auf den Bericht zur Prüfung gleichen Datums verwiesen (Anmerkung: Dieser Bericht wurde dem Bundesfinanzgericht durch das Finanzamt nicht vorgelegt.)

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Juli 2013, welche nicht nur von den Vertretern der Beschwerdeführerin, sondern auch von den Prüforganen nicht unterzeichnet wurde, ist hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zu diesem Beitrag zu entnehmen, dass

- Abstimmungsdifferenzen gemäß den Lohnverrechnungsunterlagen ausgeglichen worden wären,
- Nachrechnungen bezüglich der GSVG-Beiträge der Geschäftsführer, welche auf einem näher bezeichneten Konto ersichtlich wären, erfolgt seien und
- für einen namentlich bezeichneten Geschäftsführer „Geschäftsführerbezüge“, welche „für laufende Arbeiten über Werkvertrag in Rechnung gestellt“ worden wären, nachgerechnet worden wären.

(Anmerkung: Die Höhe der jeweiligen Beträge ist dieser Niederschrift nicht zu entnehmen.)

Im „Einspruch“ gegen diese Bescheide wurde ausgeführt:

„Als Begründung für die Berufung führen wir an, dass die Unternehmer Nicht dem ASVG unterliegen, da sie keine Entlohnung erhalten. Zuwendungen an diese Personen sind ausschließlich Gewinnausschüttungen der Betreiberfirma, die einerseits über die GSVG zu versichern sind und als Einkommenssteuer vom Finanzamt veranlagt werden. Eine Meldepflicht an die TGKK ist für diese Zuwendungen nie entstanden und wird auch in Zukunft nicht entstehen. Dies betrifft auch Vergütungen in der Höhe von GSVG Beträgen, die selbstredend Teile der Gewinnausschüttung darstellen. Natürlich sind alle Zuwendungen an die Unternehmer in der Betreiberfirma als Aufwendungen zu verbuchen. Dazu ist der Spruch des VwGH zu beachten, der die Voraussetzungen darlegt, die eine Abgabenpflicht für DB, DZ und Lohnsummensteuer verneint, wenn

- Erfolgsabhängige Vergütung, kein Fixum*
- Ermittlung der Vergütung in Abhängigkeit der erzielten Umsätze sowie der verursachten Kosten*
- Auszahlung der Vergütung nur von positiven Verrechnungskonten*
- Verlustrisiko für die Unternehmer/Geschäftsführer durch Zurechnung eines Mindestkostenanteiles*

vorliegt.

Alle diese Punkte sind durch entsprechende Verträge geregelt und werden auch so gelebt. Die entsprechenden Gesellschaftsverträge und die Gewinnverteilungen sind den Prüfern zur Prüfung und Kontrolle sechs Wochen zur Verfügung gestanden, waren also zur Kenntnis zu nehmen.

Wenn es zwischen den Unternehmern, für unternehmerische Leistungen, zu Verrechnungen gekommen ist, dann hat dies lediglich eine Verschiebung von Gewinnanteilen von einer zur anderen Person bedeutet, die auf der einen Seite den Gewinn erhöht, auf der anderen Seite den Gewinn vermindert haben. Ein aus dem ASVG abzuleitende Tätigkeit ist nicht erfolgt.

In diesem Zusammenhang bitten wir auch unser Schreiben vom 30. Aug. 2013 zu beachten, das wir in Kopie beilegen.“

Dieses an das Finanzamt gerichtete Schreiben (datiert mit 29. August 2013) lautete wie folgt:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Auswirkungen und Ergebnisse der von der TGKK angesetzten und von Frau und Herrn durchgeföhrten Außenprüfung bzw. "Betriebsprüfung" lehnen wir in Pausch und Bogen und vollinhaltlich ab.

Als Begründung föhren wir an, dass die Herrschaften Prüfer ihren Status und ihre Funktion dazu missbraucht haben, um an hochsensible und geheime Firmendaten und Urkunden (insgesamt 32 DIN A4 Seiten) zu kommen und diese dann widerrechtlich und trotz ausdrücklichem Verbot außer Haus zu bringen.

Für welchen Zweck die Dokumente und Urkunden außer Haus geschafft wurden entzieht sich natürlich unserer Kenntnis. Da die Prüfung zum Zeitpunkt des Außerhausbringens lt. eigener Feststellung der Prüfungsorgane abgeschlossen war, lässt es keinen anderen Schluss zu, dass sie zum Nachteil für unsere Firma eingesetzt werden sollten.

Durch den heraufbeschworenen Vertrauensverlust und durch ihr ungesetzliches Verhalten haben die Prüfer bei unserer Firma jede Legitimation verwirkt um aus ihrer Prüfungstätigkeit relevante Ergebnisse und Tatbestände festzustellen und abzuleiten. " (Anmerkung: Die erwähnten 32 Seiten an Unterlagen sind im Verwaltungsakt nicht enthalten.)

Im November 2013 verfasste das Finanzamt einen Vorhalt und nahm dabei Bezug auf die Bestimmungen des § 41 Abs 2 und 3 FLAG 1967. Dienstnehmer im Sinne dieser Bestimmungen wären ua Personen, deren Beteiligung 25% des Stammkapitals übersteigt. Arbeitslöhne wären sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und daher auch solche Vergütungen, die im Wege eines Werkvertrages an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt würden. Darüber hinaus liege ein Dienstverhältnis „*bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b) leg. cit. vor*“.

Das Finanzamt ersuchte sodann „*um Vorlage und Erläuterung der in ihrer Berufung angeführten Geschäftsführerverträge*“. „*Insbesondere wären jene Punkte zu erläutern, die den oben genannten gesetzlichen Bestimmungen entgegenstehen und jene, durch die die Zahlungen an bzw. für die Geschäftsführer als Ausschüttungen zu qualifizieren*“ seien. Unter Hinweis auf § 27 Abs 2 Z 1a EStG 1988 hielt das Finanzamt weiters fest, dass eine Meldung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer durch die Beschwerdeführerin in den letzten Jahren nicht aktenkundig sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Beschwerdeführerin mit, dass die drei namentlich genannten Personen „*eigenverantwortlich, lohnunabhängig und weisungsfrei*“ unterschiedliche Geschäftszweige leiten würden. Alle „*Entschädigungen/Gewinne*“ würden in der GmbH&Co KG unter „*fremde Dienstleistungen bzw. Unternehmersleistungen*“ verbucht. Es würden keine Zahlungen oder Gewinnausschüttungen über die Beschwerdeführerin erfolgen, weshalb die KESt-Abfuhr entfalle. Die genannten Personen hätten Unternehmerstatus und würden weder der DB- noch der DZ-Pflicht unterliegen. Die Beschwerdeführerin beschäftige eine dritte Person als Geschäftsführer und wäre diese Person „*als Dienstnehmer ASVG gemeldet und versichert*“. Beigelegt wurde ein Ausdruck einer „*Gesellschafter-Geschäftsführer Vereinbarung*“, welche nur zwei Personen

erfasse. Die dritte Person sei zu einem späteren Zeitpunkt zu identen Bedingungen dazu gekommen.

Nach dieser Vereinbarung scheiden die betroffenen Personen aus „*dem Dienstverhältnis der Firma*“ aus, wären an keine Arbeitszeit gebunden und könnten sich für die Erfüllung ihrer weisungsfreien unternehmerischen Tätigkeit auch als begünstigte der Stiftung aller geschäftlichen Infrastruktur und Verbindungen bedienen. Sie hätten dafür die Kosten, auch die Personalkosten, zu tragen und einen Prozentsatz der „*individuell erzielten Reingewinne als Rücklagen in der Firma zu belassen*“. Deren Verwendung sei in der Stiftungs-Zusatzurkunde dargelegt.

Mit der Übernahme der Teilbereiche gehe das Unternehmerwagnis, die volle wirtschaftliche Gebarung und „*deren Risiko der verantworteten Geschäftsbereiche auf die genannten Unternehmer/Gesellschafter/Geschäftsführer über*“. Ab diesem Zeitpunkt würden die „*Unternehmer/Gesellschafter/Geschäftsführer keine Entlohnung aus dem Titel Geschäftsführer, sondern nur mehr eine erfolgsabhängige Vergütung ihrer unternehmerischen Tätigkeit und Verhaltens*“ erhalten. Die Vergütung und das Prozedere wäre detailliert in der Stiftungszusatzurkunde dargelegt und sei es letztlich der Gewinn/das Ergebnis des geschäftlichen und verantworteten Teilbereiches, wobei sämtliche Kosten, wie auch die anteiligen Gemeinkosten, Umsätze und Erträge nach dem Verursacherprinzip jedem Teilbereich zugerechnet würden. Auch würden die genannten Personen das volle Verlustrisiko aus dem jeweiligen Teilbereich zu tragen haben und wären Verluste „*der Firma*“ bis zu einem Stichtag zu ersetzen. Die in regel- oder unregelmäßiger Folge zur Auszahlung kommenden Vergütungen würden auf Verrechnungskonten gebucht nach Bilanzerstellung und interner Gewinnermittlung verrechnet.

Mit abweisender Beschwerdevorentscheidung wurde begründend ausgeführt, dass die „*Nachverrechnung von DB und DZ in den Jahren 2010 und 2011*“ nur jene Geschäftsführer betreffen würden, die nicht gleichzeitig als Mitunternehmer am Gewinn und den stillen Reserven der GmbH & Co KG beteiligt seien. Diese Beträge wären zwar von der Mitunternehmerschaft bezahlt worden, mangels Beteiligung würde den genannten Personen aber weder ein Anspruch noch das Recht erwachsen, Entnahmen aus dem Unternehmensvermögen zu tätigen.

Es bestehe auch keine betriebliche Veranlassung für die GmbH & Co KG GSVG-Beiträge für nicht beteiligte Personen zu bezahlen. Vielmehr seien diese Vorgänge so zu sehen, dass hier die Mitunternehmerschaft Zahlungen für die Beschwerdeführerin übernommen habe, zumal ja die GSVG-Pflicht der genannten Personen aus deren Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer herrühre. Die Beträge wären also von der GmbH & Co KG an die GmbH weiter bzw mit allfälligen Geschäftsführungsentschädigungen oder sonstigen Forderungen derselben gegen zu verrechnen. Es lägen also Zahlungen vor, die „*letztendlich auf Umwegen*“ von der GmbH getragen worden wären bzw von dieser zu tragen gewesen wären.

„ Aufgrund der Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. B leg. cit. liegt hier ein Dienstverhältnis vor, auch wenn die GmbH-Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG beziehen und so steuerrechtlich unternehmerische

Einkünfte beziehen. Darüber hinaus besteht aufgrund der Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG für diese Bezüge auch DB-Pflicht. Ob für diese Personen ASVG-Versicherungspflicht besteht, ist dabei vollkommen unerheblich.

Von der DB-Pflicht sind alle Vergütungen umfasst, die an die Geschäftsführer ausbezahlt bzw. ihnen gutgeschrieben werden. Deshalb ist auch für Geschäftsführerbezüge, die im Wege eines Werksvertrages abgerechnet werden, ebenso die DB-Pflicht erfüllt.“

Darauf beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Vorerst werde erneut festgehalten, dass nunmehr auch das Finanzamt davon ausgehe, dass „*über die GmbH*“ keine Zahlungen an die drei in Rede stehenden Personen „*gebucht und erfolgt*“ seien. Es werde nunmehr aber eine neue Variante „*erfunden*“, nach welcher die Vergütungen von der GmbH getragen worden seien bzw von dieser zu tragen gewesen wären. Dazu werde „*unmissverständlich*“ festgestellt, dass die in Rede stehenden Personen „*in der GmbH keine wie immer geartete Tätigkeit ausüben*“ würden, ihnen daher auch keine Vergütung zustehe und sie auch nie etwas über die GmbH erhalten hätten. „*Auch nicht über konstruierte Umwege.*“

„*Die Sachverhalte und tatsächlichen Gegebenheiten im Unternehmen*“ wären dem Finanzamt bereits mehrmals zur Kenntnis gebracht worden. Die drei Personen würden „*ausschließlich wie in einer Arbeitsgesellschaft*“ in der KG arbeiten. Dort wären sie „*als weisungsfreie Unternehmer tätig mit allen Vorteilen und Risiken die eben Unternehmer*“ hätten. Alle ihre „*Zuwendungen*“ erhielten sie von der KG. Verluste in der KG wären von ihnen aus Eigenem zu tragen. Die Agenden und Tätigkeiten in der GmbH (der Beschwerdeführerin) würden von einer dritten ASVG-versicherten Person ausgeübt.

In der Folge wurde ein Schriftsatz direkt beim Bundesfinanzgericht eingebracht, mit dem um die Ermöglichung der persönlichen Anwesenheit bei der anzuberaumenden Verhandlung ersucht wurde. Es bestünde die Befürchtung, dass es „*ohne Beantwortung von Klärungsfragen und Vorlage beweisfähiger Unterlagen nicht möglich*“ sei, „*die wahren Sachverhalte darzulegen*“.

Diese Eingabe wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 6. Feber 2014 noch mitgeteilt, dass eine der drei in Rede stehenden Personen konzessionierte [Unternehmerin] sei und die [Unternehmen] als eigenverantwortliche Unternehmerin zu führen habe. „*Selbstredend*“ sei sie für die Erzielung von Gewinnen und auch für eventuelle Verluste voll haftbar, wenn auch die Vermögenswerte der [Unternehmen] in der KG seien. Die Führung einer derartigen Einrichtung über den Umweg einer GmbH sei nicht zulässig.

Diese Unternehmereigenschaft treffe auch auf die anderen beiden Personen vollinhaltlich zu. Die Einkünfte und Zuwendungen würden aus einem Werksvertragsverhältnis bezogen und vom Finanzamt mit diesen Einkünften veranlagt. Die Zahlungen von der KG würden unter dem Titel Werksvertragsleistungen verbucht und ausbezahlt. Eine Beteiligung an der KG sei für alle drei nicht gegeben. Das ganze Vermögen der KG werde in eine Privatstiftung eingebracht und dort erhielten die drei Personen lediglich den Status als

Begünstigte – allerdings mit vollem Unternehmerrisiko und eventuellem Verlust des Begünstigtenstatus.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Vorlagebericht wurde zum Sachverhalt festgehalten, dass die Beschwerdeführerin Komplementärin einer GmbH&Co KG ist, die in drei Geschäftsfeldern tätig ist. Drei Gesellschafter-Geschäftsführer sind wesentlich am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt, nicht aber an der GmbH&Co KG.

Diese drei Personen führen die Geschäfte der Teilbetriebe der GmbH&Co KG. Sie erhielten dafür Vergütungen, welche als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuert worden seien.

Im Zuge einer Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wären die über Werkvertrag abgerechneten Arbeiten einer der drei in Rede stehenden Personen sowie die von der GmbH&Co KG getragenen Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung für alle drei Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Beschwerdeführerin dem DB und DZ unterworfen worden.

Auch wenn die im Zuge der GPLA gewählte Begründung mangelhaft sei, da insbesondere nicht auf die Gedankengänge hingewiesen worden wäre, die zu einer Qualifikation der Zahlungen der GmbH&Co KG als bei der Komplementär-GmbH nachzurechnende Beiträge geführt hätten, wäre dies in der Beschwerdevorentscheidung nachgeholt worden. Versäumt wäre jedoch worden, die Geschäftsführerentschädigungen der drei in Rede stehenden Personen ebenfalls dem DB und dem DZ zu unterwerfen. Es werde daher der Antrag auf „Verböserung“ entsprechend einer Beilage gestellt.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH, war im Prüfungszeitraum unbeschränkt haftende Gesellschafterin einer KG.

Kommanditisten dieser KG waren [Name1], [Name2] und [Name3].

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Firmenbuch weiters, dass die nachfolgend genannten Personen im Prüfungszeitraum am Stammkapital der Beschwerdeführerin in nachfolgend dargestelltem Ausmaß beteiligt und/oder selbständig vertretungsbefugte GeschäftsführerInnen waren:

- [Name1]: 74%/22% ab (vermutlich) April 2010, Geschäftsführer im gesamten Prüfungszeitraum
- [Name2]: nicht (mehr) beteiligt, Geschäftsführer im gesamten Prüfungszeitraum
- [Name4]: 26%, Geschäftsführer ab 1. Juni 2008
- [Name5]: 26% ab (vermutlich) April 2010, Geschäftsführerin ab 21. April 2010
- [Name6]: 26% ab (vermutlich) April 2010, Geschäftsführerin ab 21. April 2010

Weiters wurde im Zuge des Verwaltungsverfahrens eine (nicht unterzeichnete) Vereinbarung vorgelegt, nach welcher [Name4] und [Name6] jeweils „die

Geschäftsleitung und die kaufmännische Führung“ bestimmter Teilbereiche der operativen Tätigkeit der KG ab 1. Mai 2008 übernehmen sollten. Zu diesem Zeitpunkt waren beide in Rede stehenden Personen noch nicht am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt. Zu welchem Zeitpunkt [Name5] ihre Tätigkeit für einen weiteren Teilbereich übernommen hat, geht aus dem Verwaltungsakt nur insoweit hervor, als für diese in der erst anlässlich der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erstellten Beilage „GF-Vergütungen“ erst ab dem Jahr 2011 angesetzt wurden (obwohl lt Eintragung im Firmenbuch die Bestellung zur Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin bereits 2010 erfolgt ist).

Unbestritten ist, dass den drei letztgenannten Personen im Prüfungszeitraum Vergütungen zugeflossen sind und diese Vergütungen „von der Mitunternehmerschaft“ bezahlt wurden (siehe zweiter Absatz der Begründung der Beschwerdevorentscheidung und das Vorbringen der Beschwerdeführerin).

3. Rechtslage:

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs 2 dieser Bestimmung normiert, dass Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, Dienstnehmer sind.

Nach Abs 3 der zitierten Bestimmung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG.

Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs 5 FLAG 1967).

§ 43 Abs 1 FLAG 1967 bestimmt, dass der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten ist. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden sinngemäß Anwendung (§ 43 Abs 2 FLAG 1967).

Entsprechend § 122 Abs 7 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu

entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBI Nr 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 WKG besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBI Nr 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach § 122 Abs 7 WKG festlegen. Abs 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 3 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, stets Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft in einem Zeitpunkt des Veranlagungszeitraumes mehr als 25 vH beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

§ 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

lit a: Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis . Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor.

lit b: Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

4. Erwägungen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Erkenntnisses erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung muss dabei in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl zuletzt etwa VwGH 20.2.2019, Ro 2018/13/0017, Rn 49, uvam). Gleiches gilt sinngemäß für Bescheide von Abgabenbehörden.

Im vorliegenden Fall besteht Streit darüber, ob Vergütungen, die drei Personen während des Prüfungszeitraumes zugeflossen sind, der DB- und DZ-Pflicht unterliegen.

Dazu steht nach dem Firmenbuch fest, dass lediglich eine dieser Personen während des gesamten Prüfungszeitraumes am Stammkapital der Beschwerdeführerin zu 26% und damit wesentlich beteiligt und deren Geschäftsführer war. Die anderen beiden Personen waren am Beginn des Prüfungszeitraumes weder am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt, noch als Geschäftsführerinnen bestellt. Die wesentliche Beteiligung wurde erst im Laufe des ersten Jahres des Prüfungszeitraumes erworben und erfolgte sodann auch die Geschäftsführerbestellung.

In diesem Zusammenhang ist bemerkenswert, dass die im Zuge des Verwaltungsverfahrens vorgelegte „Gesellschafter – Geschäftsführer Vereinbarung“ das Datum 1. Mai 2008 trägt. Dies somit ein Datum, zu dem zumindest eine der in der Vereinbarung namentlich genannten zwei Personen noch gar nicht Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und keine der beiden Personen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war. Wann die dritte in Rede stehende Person „dazugekommen“ ist, bleibt ebenfalls völlig ungeklärt.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt dieser Vereinbarung und ob und wann diese für die einzelnen Personen auch tatsächlich in der dargelegten Form rechtswirksam zustande gekommen ist, ist nicht ersichtlich.

Eine diesbezügliche Klärung des Sachverhaltes ist entscheidend, weil die Dienstgeberbeitrags- und –zuschlagspflicht von Vergütungen davon abhängig ist, welche Art von Einkünften vorliegt. Gegenständlich wäre daher – soweit aus dem Verwaltungsakt objektivierbar - zu prüfen, ob den drei in Rede stehenden Personen entweder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a (mangels Beteiligung an der Beschwerdeführerin) oder nach § 22 Z 2 EStG 1988 (ab dem Zeitpunkt, zu welchem eine wesentliche Beteiligung vorlag) zugeflossen sind und ob dieser Zufluss der Beschwerdeführerin als ihre Gegenleistung für ihr gegenüber erbrachte Leistungen zuzurechnen ist. Wenn in der Beschwerdevorentscheidung auf § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 Bezug genommen wird, ist dies insofern völlig unverständlich, da eine Beteiligung am Stammkapital der Beschwerdeführerin, die bis zu (maximal) 25% betragen

hat, bei den in Rede stehenden Personen zumindest nach dem Firmenbuch zu keinem Zeitpunkt bestanden hat.

Auch der im Verwaltungsakt nicht vollständig enthaltene Schriftsatz (auf zwei Seiten fehlen offensichtlich am Ende Textpassagen) über die beabsichtigte Stiftung ist nicht unterfertigt. Selbst wenn die mit „Geschäftsordnung ...“ übertitelte Seite das Datum 21. April 2010 trägt und auf einer anderen Seite angeführt ist, dass ein (zukünftiger) Stifter bis zur Errichtung der Stiftung wie die Stiftung fungieren soll, ist mangels Unterfertigung nicht erkennbar, ob und ab wann die in diesem Schriftsatz getroffenen Vorgaben auch tatsächlich umgesetzt worden sind. Feststehen dürfte jedenfalls, dass jedenfalls bis ins Jahr 2010 (und auch darüber hinaus) eine Stiftung nicht bestanden hat.

Im gesamten Verwaltungsverfahren fehlen somit konkrete, nachvollziehbare und zeitraumbezogene Sachverhaltsfeststellungen zur Art und der näheren Ausgestaltung der Tätigkeit der in Rede stehenden drei Personen. Zu diesem Zweck wäre es angezeigt, (zumindest) die betroffenen Personen niederschriftlich zur Art und näheren Ausgestaltung sowie zu den relevanten Zeitpunkten zu befragen.

Es wäre Aufgabe des Finanzamtes gewesen, in klarer und nachvollziehbarer Art und Weise darzustellen, auf Grund welcher konkreten Umstände und Beweismittel das Vorliegen von Einkünften nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a oder § 22 Z 2 EStG 1988 anzunehmen ist (zu untersuchen und zu begründen, warum vom Vorliegen der einzelnen notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind) und aus welchen Gründen fußend auf welchen Beweismitteln das Finanzamt davon ausgeht, dass es sich dabei um Bezüge handelt, welche von der Beschwerdeführerin (im allenfalls verkürzten Zahlungsweg) für eine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin geleistet wurden.

Dazu wäre es auch notwendig gewesen, die vertraglichen Vereinbarungen zwischen der KG und der Beschwerdeführerin zu kennen, um den Aufgabenbereich der Beschwerdeführerin im Verhältnis zur KG feststellen zu können. Dies umso mehr, als in den Eingaben der Beschwerdeführerin einerseits vorgebracht wird, dass die drei in Rede stehenden Personen keinen Entgeltsanspruch gegenüber der Beschwerdeführerin gehabt hätten, weil sie für diese keine Leistungen erbracht hätten. Damit wird möglicherweise behauptet, dass die Beschwerdeführerin keinerlei Aufgaben im operativen Bereich der KG zu übernehmen hatte und die Tätigkeiten der in Rede stehenden Personen im operativen Bereich ausschließlich der KG zuzurechnen sein würden, womit andererseits damit argumentiert wird, dass (konkludent) vertragliche Vereinbarungen der drei in Rede stehenden Personen mit der KG über Arbeitsleistungen bestanden hätten, die einen Entgeltsanspruch ausgelöst und Zahlungen durch die KG gerechtfertigt hätten.

Welche konkreten Vereinbarungen zwischen welchen im Prüfungszeitraum tatsächlich existenten Vertragspartnern vorgelegen sind, wäre festzustellen gewesen.

In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, es hätte mangels Beteiligung der in Rede stehenden Personen an der KG für diese weder ein Anspruch noch das Recht bestanden, Entnahmen aus dem Unternehmensvermögen zu tätigen. Aus welchem Grund das Finanzamt in diesem Zusammenhang Entnahmen

thematisiert und welche Sachverhaltsfeststellungen oder sonstigen Überlegungen dazu geführt haben, bleibt im Unklaren. Dies insbesondere, weil nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin die Zahlungen eben als Abgeltung für eine Leistungserbringung in der KG erfolgt sein sollen. Welche konkreten Anhaltspunkte im Sachverhalt vorliegen, die für eine Umdeutung dieser Zahlungen in Geschäftsführerbezüge sprechen, bleibt unerwähnt.

Abhängig davon, ob im gegenständlichen Fall sachverhaltsmäßig tatsächlich – wie vom Finanzamt angenommen – Zahlungen der Beschwerdeführerin vorliegen, ist es relevant, zu welchen Zeitpunkten bzw für welche Zeiträume den drei in Rede stehenden Personen diese Zahlungen zugeflossen sind und welcher Einkunftsart diese aus welchen Gründen zuzurechnen sind. Dazu ist anzumerken, dass – wiederum erst im Vorlagebericht unter dem Punkt „Stellungnahme“ – das Finanzamt (offenbar) in Richtung Dienstverhältnis (zur KG) argumentiert (Bezugnahme auf Öffnungszeiten und „restriktive Dienstanweisungen“), um sodann – für das Bundesfinanzgericht letztlich nicht nachvollziehbar – vom Vorliegen von Geschäftsführerbezügen der Beschwerdeführerin auszugehen.

Auch zu diesen entscheidungsrelevanten Punkten wurden seitens des Finanzamtes keinerlei Sachverhaltsfeststellungen getroffen.

Im gesamten Verwaltungsakt zudem nicht dargestellt wurde, welche Beträge, die zu einer Erhöhung der Beitragsgrundlage in den einzelnen Prüfungsjahren geführt haben, zu welchen Zeitpunkten konkret den einzelnen Personen zugeflossen sind. Dies wäre insoweit von Bedeutung, als das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 eine (wesentliche) Beteiligung an der Kapitalgesellschaft voraussetzt, welche zu Beginn des Prüfungszeitraumes (wahrscheinlich) nur hinsichtlich einer betroffenen Person bestanden hat.

In diesem Zusammenhang ist der Beilage zum Vorlagebericht, welche offensichtlich erst nach Einbringung des Vorlageantrages erstellt wurde, auch nur zu entnehmen, dass einer der in Rede stehenden Geschäftsführer im Jahr 2010 € 2.934,00 für „laufende Arbeiten“ erhalten habe und in allen drei Prüfungsjahren bestimmte (in einer Summe dargestellt) Beträge an GSVG-Beiträgen bezahlt worden sind. Mit welchem Betrag diese Beiträge auf die einzelnen in Rede stehenden Personen entfallen, ist nicht ersichtlich. Die Niederschrift zur Schlussbesprechung enthält diesbezüglich einen Hinweis auf ein Konto mit der Nummer 7401, ein Auszug dieses Kontos ist im Verwaltungsakt jedoch nicht enthalten, sodass auch nicht ersichtlich ist, ob es sich um ein Konto aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin oder ein Konto aus der Buchhaltung der KG handelt. Auf Grund der Stellungnahme im Vorlagebericht ist (lediglich) zu vermuten, dass es sich um ein Buchhaltungskonto der KG handelt.

Weiters ist der genannten Beilage zu entnehmen, dass das Finanzamt, welches eine „Verböserung“ im Zuge der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes beantragt, offenbar davon ausgeht, dass in den Beilagen E1a zu den Einkommensteuererklärungen der betroffenen Personen angeführten Beträge „GF-Vergütungen“ darstellen würden. Auch diese Beilagen sind im Verwaltungsakt nicht enthalten und stellt sich die Frage, aus welchem Grund das Finanzamt davon ausgeht, dass hier konkret Geschäftsführerbezüge

erklärt worden sind, und ist die Tätigkeit als wesentlich beteiligte_r Geschäftsführer_in auch nicht der einzige Grund für das Bestehen einer GSVG-Pflicht.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass im Vorlagebericht der Beschwerdeführerin eine „*Slalomfahrt*“ unterstellt wird, um den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin Bezüge zukommen zu lassen und gleichzeitig die DB- und DZ-Pflicht zu vermeiden. Grundsätzlich steht es einem Steuerpflichtigen jedoch frei, im sich Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten für (tatsächlich gelebte) Gestaltungsvarianten zu entscheiden, die eine verminderte Abgabenpflicht zur Folge haben. Die Grenze finden diese Gestaltungsmöglichkeiten dort, wo von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) auszugehen ist. Wenn das Finanzamt mit dem Begriff „*Slalomfahrt*“ auf einen derartigen Missbrauch hinweisen wollte, hätte es dies deutlich zum Ausdruck zu bringen und entsprechend zu begründen gehabt.

Aus oben dargestellten Gründen muss im vorliegenden Fall festgestellt werden, dass das Finanzamt Bescheide erlassen hat, die in keiner Weise den inhaltlichen Anforderungen, die an (abgabenbehördliche) Bescheide zu stellen sind, entsprechen (vgl die eingangs angeführte Judikatur). Auch aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes ist es nicht möglich, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt (abschließend) zu entnehmen bzw abzuleiten, da in diesem keinerlei Feststellungen zum Sachverhalt getroffen wurden und Beweismittel nur teilweise bzw unvollständig enthalten sind oder der Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit bzw Umsetzung nicht ableitbar ist.

Nach § 278 BAO kann das Bundesfinanzgericht bei unterlassenen Ermittlungen mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen. Eine solche Aufhebung wäre lediglich unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Dem Bundesfinanzgericht fehlen zumindest für umfangreiche Ermittlungen die erforderlichen Ressourcen und hat das BFG eine verglichen mit anderen Gerichten signifikant zu niedrige Ausstattung an nichtrichterlichen Mitarbeiter_innen, vgl Wanke/Unger, BFGG § 18 Anm 6). Damit steht aber auch fest, dass es nicht die Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes sein kann, in einem Beschwerdefall (erstmals) grundlegende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und die erforderlichen Ermittlungen jedenfalls vom Finanzamt durchzuführen sind (vgl BFG 8.1.2016, RV/7105055/2015, BFG 10.2.2017, RV/7101641/2016, uvam).

Eine Aufhebung unter Zurückverweisung ist jedenfalls dann der Erteilung eines Ermittlungsauftrages nach § 269 Abs 2 BAO vorzuziehen, wenn auf Grund des – wie gegenständlich – völligen Fehlens relevanter Sachverhaltsfeststellungen und den letztlich begründungslosen, unbelegten und inhaltlich wechselnden schlichten Behauptungen in den behördlichen Erledigungen der Umfang der Ermittlungstätigkeit

nicht abgeschätzt werden kann. Bezeichnend für den vorliegenden Fall ist, dass von den Prüfern umfangreiche Unterlagen gesichtet und sogar vorübergehend mitgenommen worden sein sollen (siehe dazu die unbestritten gebliebenen Ausführungen im Schreiben vom 29. August 2013), diese sich jedoch nicht im Verwaltungsakt befinden. Ebenso bezeichnend ist, dass bereits im Rahmen der Schlussbesprechung angekündigt worden ist, die Nachrechnungspunkte zu bekämpfen, was bereits im Zuge der Erstellung der Erstbescheide eine tiefergehende Erläuterung des Sachverhaltes und der daraus gezogenen Schlüsse erforderlich gemacht hätte.

Ebenso ist mit Aufhebung und Zurückverweisung vorzugehen, wenn zur Feststellung der tatsächlichen rechtlichen und in der Praxis verwirklichten Verhältnisse Einvernahmen von Steuerpflichtigen bzw Zeugen mit hoher Wahrscheinlichkeit erforderlich sind.

Einerseits müssten die Ergebnisse der Ermittlungen jedenfalls der jeweils anderen Partei unter Gewährung einer ausreichenden Frist zur allfälligen Stellungnahme und Erwiderung zur Kenntnis gebracht werden. Andererseits müsste mit Stellungnahmen oder Erwiderungen sodann wiederum gleich vorgegangen werden. Alleine dieser Umstand würde zu unnötigen Verfahrensverzögerungen führen. Würde das Bundesfinanzgericht mit (ersten) Ermittlungen beginnen und sich in der Folge herausstellen, dass weitere Ermittlungen notwendig sind, müsste der beschriebene Vorgang sogar mehrmals wiederholt werden und würde eine Erledigung alleine wegen der notwendigen Fristsetzungen um mehrere Monate verzögert.

Auch könnte bei einer intensiveren Ermittlungstätigkeit der Eindruck entstehen, dass das Bundesfinanzgericht nicht die Rolle eines neutralen Dritten einnimmt, sondern – in welche Richtung auch immer – die Aufgaben einer Partei übernimmt.

Hier ist es wesentlich zweckmäßiger, wenn das Finanzamt in direktem Kontakt mit der Beschwerdeführerin entscheidungsrelevante Sachverhalte samt der notwendigen Beweismittel feststellt, konkret auftauchende Zusatzfragen sofort abklärt und sodann (neue) Sachbescheide erlässt, in welchen sowohl Sachverhalt als auch in der Folge eine nachvollziehbare Beweis- und rechtliche Würdigung enthalten sind.

Letztlich würde eine intensive Ermittlungstätigkeit durch das Bundesfinanzgericht auch zu keiner Kostenersparnis, sondern durch den Umstand, dass diese primär durch die Richterin oder den Richter selbst durchgeführt werden müsste (siehe den bereits oben angesprochenen Mangel an nichtrichterlichem Personal), sogar zu (wesentlich) höheren Verfahrenskosten führen.

Somit ist die Aufhebung unter Zurückverweisung im gegenständlichen Fall nicht nur gerechtfertigt, sondern auch geboten.

Abschließend darf angemerkt werden, dass von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs 3 Z 3 iVm Abs 5 BAO ungeachtet eines diesbezüglichen Antrages abgesehen werden kann, wenn eine Aufhebung unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt. Im vorliegenden Fall liegt zudem kein rechtswirksamer Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor, da dieser Antrag weder in

der Beschwerde noch im Vorlageantrag, sondern erst in einem nach Einbringung des Vorlageantrages verfassten Schreiben gestellt worden ist.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art 133 Abs 9 B-VG iVm Art 133 Abs 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, zu beantworten war, sondern eine Ermessensentscheidung des Bundesfinanzgerichtes vorliegt.

Innsbruck, am 4. Oktober 2019