

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 30.08.2013 betreffend Ablehnung einer steuerlichen Vertretung

beschlossen:

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I.

a) Am 26.7.2013 wurde beim Finanzamt ein mit Vollmacht bezeichnetes Dokument vom 25.7.2013 eingereicht, worin die Unterzeichnenden den Beschwerdeführer bevollmächtigen, "sie in Abgabensachen gegenüber der Finanzbehörde zu vertreten, Erklärungen und Anbringen abzugeben und behördliche Schriftstücke entgegen zu nehmen und vollständige Akteneinsicht zu erhalten." Die Vollmacht gelte auf unbestimmte Zeit bis zum teilweisen oder völligen Widerruf durch den Vollmachtgeber, früher bereits erteilte Vollmachten würden durch diese Vollmacht nicht eingeschränkt. Als Vollmachtgeber haben N.N. und die Gesellschaften GmbH1 , GmbH2 , GmbH3 und I-KG unterzeichnet. Die Vollmacht von N.N. umfasste nur die sie höchstpersönlich betreffenden steuerlichen Angelegenheiten, nicht jedoch die von N.N. zu besorgenden Geschäftsführer- bzw. Liquidatorenagenden für die in der Vollmacht als Vollmachtgeber angeführten Gesellschaften (niederschriftliche Auskunft von N.N. und des Beschwerdeführers vor dem Bundesfinanzgericht vom 18.9.2014).

- b) Die Abgabenbehörde lehnte mit den Bescheiden vom 30.8.2013 den Beschwerdeführer als steuerlichen Vertreter der Gesellschaften GmbH1, GmbH2 und GmbH3 nach § 84 BAO ab. Mit Schriftstücken gleichen Datums erfolgte auch die Verständigung der betroffenen Gesellschaften über die erfolgte Ablehnung.
- c) Der Beschwerdeführer erhob im Wege von FinanzOnline am 2.10.2013 fristgerecht Berufung gegen die Ablehnungsbescheide vom 30.8.2013 und wandte ein, dass der Beschwerdeführer als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der Alleineigentümerin der Gesellschaften, nämlich der IB-Co, Eigentümerinteressen vertrete und seine Tätigkeit daher keinerlei Zusammenhang mit einer geschäftsmäßigen Vertretung aufweise. Er sei weder selbständig noch stehe er in Konkurrenz zu den rechtsvertretenden Berufen.
- d) Die Abgabenbehörde legte die Berufungen mit Berichten vom 24.10.2013 direkt zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vor. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II)

- a) Die als Vollmachtgeber unterzeichnende Gesellschaft GmbH1 wurde bis 19.2.2008 von N.N. und dem Beschwerdeführer als selbständige Geschäftsführer vertreten, seit 20.2.2008 fungierte N.N. als Liquidatorin der mit Generalversammlungsbeschluss vom 20.2.2008 aufgelösten Gesellschaft. Die beiden anderen Gesellschaften (GmbH2 und GmbH3) wurden zunächst von N.N. und dem Beschwerdeführer als selbständig vertretende Geschäftsführer und anschließend (Firmenbucheintragung vom 9.6.2010) von N.N. als alleinige Geschäftsführerin vertreten.

Gesellschafter aller drei Gesellschaften sind jeweils die IB-Co mit einer Einlage von 35.000 Euro (GmbH1 und GmbH3) bzw. 34.930 Euro (GmbH2) und die IB-GmbH mit einer Einlage von jeweils 70 Euro.

Die letztgenannte IB-GmbH ist zugleich auch Komplementärin der Hauptgesellschafterin der Vollmachtgeber, der IB-Co. Kommanditistin der IB-Co ist die BT-GmbH .

Sowohl an der IB-GmbH als auch an der BT-GmbH sind neben je einem Minderheitsgesellschafter N.N. und der Beschwerdeführer zu gleichen Anteilen beteiligt. Als Geschäftsführer der IB-GmbH sind N.N. und der Beschwerdeführer (jeweils selbstständig vertretend) berufen, alleiniger Geschäftsführer der BT-GmbH ist der Beschwerdeführer.

- b) Der Beschwerdeführer hält an den Gesellschaften, auf die sich die Ablehnungsbescheide beziehen, sohin weder unmittelbar Gesellschaftsanteile noch ist er zu deren Vertretung als Geschäftsführer oder Prokurist berufen. Gesellschaftsrechtliche Befugnisse kommen ihm nur in Hinblick auf die Beteiligung an den Beteiligten der Gesellschaften und deren Vertretung zu, dies allerdings umfassend: Der Beschwerdeführer ist durch seine Beteiligungen an den Gesellschaften BT-

GmbH und IB-GmbH sowohl am Komplementär als auch an der Kommanditistin der Hauptgesellschafterin der zu vertretenden Gesellschaften beteiligt und hält im gleichen Umfang auch Anteile an der Minderheitsgesellschafterin der zu vertretenden Gesellschaften. Weiters vertritt er als Geschäftsführer der IB-GmbH diese Gesellschaft in ihrer Position sowohl als unmittelbar Beteiligte der zu vertretenden Gesellschaften als auch als Komplementärin der zweiten Gesellschafterin und als Geschäftsführer der BT-GmbH vertritt er auch die Kommanditistin der zweiten Gesellschafterin der Vollmachtgeber.

III)

a) Gemäß § 80 Abs. 1 BAO sind die zur Vertretung einer juristischen Person berufenen Personen auch befugt und verpflichtet, diese in abgabenrechtlichen Belangen zu vertreten. Im Falle einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist dies der nach § 15 bzw. § 15a GmbHG bestellte Geschäftsführer. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation, so obliegt die Vertretung den geborenen, durch Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss bestellten oder vom Gericht ernannten Liquidatoren, soweit deren Verwaltung reicht.

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Gemäß § 83 Abs. 4 BAO kann die Abgabenbehörde von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch nahe Angehörige (§ 25 BAO), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

Gemäß § 84 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde solche Personen (Personengesellschaften) als Bevollmächtigte abzulehnen, die die Vertretung anderer geschäftsmäßig, wenn auch unentgeltlich betreiben, ohne hiezu befugt zu sein. Gleichzeitig ist der Vollmachtgeber von der Ablehnung in Kenntnis zu setzen.

IV.

a) Als Bevollmächtigte abzulehnen sind gem. § 84 BAO demnach Personen, welche die Vertretung anderer sowohl geschäftsmäßig als auch unbefugt betreiben. Wer zur geschäftsmäßigen Vertretung befugt ist, richtet sich nach dem Berufsrecht. Der Feststellung der Abgabenbehörde, dass der Beschwerdeführer über eine berufsrechtliche Befugnis zur steuerlichen Vertretung nicht verfüge, wurde in der Beschwerde nicht entgegengetreten.

b) Die Tätigkeit der Vertretung ist dann geschäftsmäßig, wenn sie nachhaltig oder zumindest mit einer gewissen Häufigkeit, sei es entgeltlich (gewerbsmäßig) oder unentgeltlich, ausgeübt wird; auch eine wiederholte Tätigkeit für nur einen Vollmachtgeber ist als geschäftsmäßig anzusehen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*,

BAO³ § 84 Anm 2 [Stand 1.8.2011, rdb.at]), wenn eine allgemeine, weder in der Urkunde noch im Innenverhältnis auf wenige Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht und die weiteren Umstände dafür sprechen, dass nicht nur einige bestimmte Vertretungshandlungen oder zumindest in bestimmtem Zusammenhang anfallende Vertretungshandlungen erfolgen sollen, sondern der Inhalt der Vollmacht einen Agendenkreis umfasst, der verschiedene nicht näher spezifizierte Vertretungshandlungen mit gewisser Häufigkeit erwarten lässt (*Ritz, BAO*⁵, § 84 Tz 1 mwN). Handelt es sich bei der Vollmacht um eine allgemeine, weder in der Urkunde noch im Innenverhältnis auf wenige Vertretungshandlungen eingeschränkte Vollmacht, kann bereits die erste Vertretungshandlung geschäftsmäßig sein (VwGH 28.1.1981, 13/0898/79).

Dem Beschwerdeführer wurde von den unterzeichnenden Personen die Vollmacht eingeräumt, sie in Abgabensachen gegenüber der Finanzbehörde zu vertreten, Erklärungen und Anbringen abzugeben und behördliche Schriftstücke entgegenzunehmen sowie vollständige Akteneinsicht zu erhalten. Damit wurden ihm umfassende, in keiner Weise eingeschränkte Vollmachten zur steuerlichen Vertretung erteilt, welche eine Vielzahl künftiger Vertretungshandlungen bei jedem der Vollmachtgeber erwarten lässt. Der Inhalt des beabsichtigten Tätigwerdens als steuerlicher Vertreter der Vollmachtgeber entspricht damit den von der Rechtsprechung aufgezeigten, den Inhalt der Tätigkeit betreffenden Kriterien für die Annahme der Geschäftsmäßigkeit der beabsichtigten Vertretungen. Konkrete Vertretungshandlungen mussten somit nicht abgewartet werden.

c) Die Annahme der Geschäftsmäßigkeit von Vertretungshandlungen setzt im Weiteren aber auch die Selbständigkeit des Bevollmächtigten voraus (*Ritz, BAO*⁵, § 84 Tz 2 mwN). Diese ist dann nicht gegeben, wenn der Bevollmächtigte in einem unselbständigen Beschäftigungsverhältnis unmittelbar zum Vollmachtgeber steht (VwGH vom 15.1.2008, 2007/15/0232, VwGH vom 22.5.1990, 89/14/0296).

Der Beschwerdeführer wendet in der Beschwerde die fehlende Selbständigkeit ein, unterlässt es aber, dieses Vorbringen näher zu begründen und zu belegen. Die vorgelegten Akten enthalten zu dieser Frage keine Hinweise und auch die vom Bundesfinanzgericht eingeholten Daten der Sozialversicherung für den Beschwerdeführer, wonach dieser mit Unterbrechung vom 1.1.2004 bis 30.9.2007 nach § 16 ASVG selbstversichert war und im Zeitraum vom 22.9.2014 bis 1.12.2014 geringfügig Angestellter bei der GmbH3 war, vermögen letztlich nicht zu einer Klärung der Frage beizutragen. Ein arbeitsrechtliches Beschäftigungsverhältnis beruht zwar typischerweise auf einem entgeltlichen Vertrag, setzt einen solchen aber nicht voraus, wohingegen im Sozialversicherungsrecht nach § 4 Abs. 2 ASVG nur ein entgeltliches Beschäftigungsverhältnis die Sozialversicherungspflicht auszulösen vermag (*Malek, Die Mitarbeit des GmbH-Gesellschafters*, S. 76). Der Umstand, dass für den Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Eintragung bei der Sozialversicherung vorliegt, kann demnach sowohl im Fehlen eines arbeitsrechtlichen Beschäftigungsverhältnisses an sich

als auch lediglich in der vereinbarten Unentgeltlichkeit eines tatsächlich bestehenden arbeitsrechtlichen Beschäftigungsverhältnisses begründet sein.

Weiterführende Ermittlungen wie Befragungen des Beschwerdeführers und der Geschäftsführerin bzw. Liquidatorin der Vollmachtgeber zu den rechtlichen Rahmenbedingungen der Betätigung des Beschwerdeführers für die Vollmachtgeber sind von der Abgabenbehörde nicht unternommen worden, weshalb eine Beurteilung der Frage der Rechtmäßigkeit der Ablehnung als Bevollmächtigter schon daran scheitert, dass das Vorliegen des vom Gesetzgeber als entscheidend verankerten Kriteriums der Selbstständigkeit nicht feststeht. Die Relevanz der Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers ergibt sich nicht zuletzt aus dem Umstand, dass er zumindest für einen gewissen Zeitraum im Jahr 2014 sozialversicherungsrechtlich als geringfügig Beschäftigter einer der zu vertretenden Gesellschaft gemeldet war und bei gegebener Unternehmensstruktur und Geschäftsgegenstand dieser Gesellschaft keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass sich - abgesehen von der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit – Umfang, Inhalt und Rahmenbedingungen der Tätigkeit des Beschwerdeführers nur einen inselhaften Zeitraum betreffend eine Änderung erfahren hätten. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdeführer als Angestellter im arbeitsrechtlichen Sinn dieser Gesellschaft und in Hinblick auf die Gesamtstruktur des Firmenflechts auch für die anderen beiden zu vertretenden Gesellschaften tätig wurde bzw. werden sollte und daher das Tatbestandselement der Selbstständigkeit im Tatsächlichen auch nicht gegeben war.

Nach § 83 Abs. 4 BAO kann die Abgabenbehörde dann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25 BAO), Haushaltangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten. Aus dieser Bestimmung wird abgeleitet (*Ritz*, BAO⁵, § 83 Tz 9), dass die in § 83 Abs. 4 BAO genannten Personen, somit auch Angestellte, nicht als unbefugt abgelehnt werden dürfen. Diese Interpretation steht auch im Einklang damit, dass gemäß § 321 Abs. 2 BAO die Befugnisse der in § 107a Abs. 3 Z 3 bis 9 der Abgabenordnung genannten Personen und Stellen durch das Inkrafttreten der Bundesabgabenordnung keine Änderungen erfahren haben, da in Z 8 dieser Bestimmung Angestellte, soweit sie Steuersachen ihres Dienstherrn erledigen, keiner Erlaubnis des Finanzamtes bedürfen. Im Falle daher, dass die Zulässigkeit der umfassenden Vertretung eines Vollmachtgebers durch einen seiner Angestellten zu beurteilen ist, wäre eine Ablehnung schon wegen der ausdrücklichen Bezugnahme auf Angestellte in § 83 Abs. 4 BAO des Verweises in § 321 Abs. 2 BAO ausgeschlossen, weshalb eine eingehende Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Beschwerdeführer seine Tätigkeit für die als Vollmachtgeber auftretenden Gesellschaften als deren Angestellter ausübt oder ausüben sollte, bereits aus diesem Grund erforderlich gewesen wäre (vgl. VwGH vom 22.5.1990, 89/14/0296).

V.

- a) Für den Fall, dass der Beschwerdeführer in keinem unmittelbaren Beschäftigungsverhältnis zu den Vollmachtgebern steht, ist das Schicksal der Beschwerde jedoch ebenfalls nicht entschieden, denn es stellt sich im Weiteren die Frage, ob dem Einwand des Beschwerdeführers, er habe lediglich Eigentümerinteressen vertreten und die Tätigkeit weise keinen Zusammenhang mit einer geschäftsmäßigen Vertretung auf, Berechtigung zukommen kann.
- b) Sowohl aus § 83 Abs. 4 BAO zu schließen als auch auf Grund der Überlegung, dass eine persönliche Nahebeziehung zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter die Geschäftsmäßigkeit der Tätigkeit als Vertreter ausschließt, begründet vertretbar ist es, die Vertretung eines Angehörigen im Sinn von § 25 BAO zuzulassen und diese nicht gemäß § 84 BAO abzulehnen (*Ritz*, BAO⁵, § 84 Tz 5). *Tanzer* vertritt in GesRZ 1988, 202 ff., die Ansicht, dass bei Besorgung steuerlicher Angelegenheiten durch einen Angestellten eines Konzernunternehmens für ein anderes Konzernunternehmen ein vergleichbarer Tatbestand der wirtschaftlichen Nahebeziehung gegeben sei: die bestimmbare, eingrenzbare, von vornherein fest umrissene, gemeinsame Interessen verfolgende enge Verbundenheit innerhalb eines Konzerns sei einem Verwandtschaftsverhältnis vergleichbar. Ebenso wie bei Vertretungen unter nahen Angehörigen fehle das rechtspolitische Interesse des Schutzes des Rechtssuchenden vor unzulänglicher Vertretung und des Schutzes der Behörden vor ineffizienten Verfahrensschritten. Auch aus der sich aus dem Gleichklang der BAO und des WTBG bei gleichem Rechtsverständnis des Begriffes der Geschäftsmäßigkeit gebotener Sicht des Schutzes der rechtsberatenden Berufe vor strafbarer Pfuschertätigkeit sei im Falle der Vertretung einer Konzerngesellschaft durch einen Angestellten einer anderen Konzerngesellschaft kein Handlungsbedarf gegeben, da diesfalls eine anonyme Winkelschreiberei nicht zu befürchten sei. Anders gelagert wäre der Fall nur dann, wenn es an der Betreuung einer individuellen und rechtlich abgegrenzt vorgegebenen Einheit fehle, ein besonderes Entgelt für die Tätigkeit erhoben würde oder die Tätigkeit zum wirtschaftlich-profitablen Selbstzweck ausgeartet sei.

Zusammenfassend gehen *Tanzer* und ihm folgend *Ritz*, BAO⁵, § 84 Tz 2 und 5, daher von einem negativen Merkmal der Nahebeziehung zwischen Vertretenem und Vertreter aus, wobei er in Analogie zu den in § 83 Abs. 4 BAO erfassten persönlichen Nahebeziehungen der Verwandtschaft die Nahebeziehung der engen rechtlichen und wirtschaftlichen Verbundenheit zwischen Körperschaften gleichhält. Angestellte im Konzern dürfen daher insoweit steuerlich vertreten, als die wirtschaftliche Nahebeziehung auf Grund des Konzernverbundes für die Tätigkeit maßgebend ist. Besteht kein begründeter Umgehungsverdacht gilt dies auch dann, wenn der Vertreter auf der Basis eines freien Dienstvertrages tätig wird (*Ritz*, BAO⁵, § 84 Tz 2 mwN).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist aktenkundig, dass die Anteile an den zu vertretenden Gesellschaften jeweils zu 99,6% von der IB-Co und zu 0,4% von deren Komplementärgesellschaft IB-GmbH gehalten werden. Kommanditistin der IB-Co ist

die BT-GmbH, welche ebenso wie die Komplementärgesellschaft zu jeweils 49,8% im Eigentum von N.N. und dem Beschwerdeführer steht. Die mit 0,4% beteiligten Minderheitsgesellschafter sind nicht ident, unter sich aber ebenfalls verbunden. Ausgehend von den Beteiligungsverhältnissen liegt daher eine Verbundenheit im Sinne von § 115 Abs. 2 GmbHG vor, wonach dann, wenn ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens steht, das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen gelten. Der Regelung des § 115 Abs. 2 GmbHG liegt die Vermutung zu Grunde, dass mit mehrheitlichem Stimmengewicht nicht nur über die Zusammensetzung der Geschäftsführung, sondern auch über den Inhalt von Weisungsbeschlüssen entschieden werden kann und sohin auch die Wahrscheinlichkeit der Abhängigkeit nach § 115 Abs. 1 GmbHG gegeben ist, nämlich dass zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasste rechtlich selbständige Unternehmen einen Konzern bilden. Diese Vermutung ist widerlegbar, die Beweislast trägt derjenige, der die Abhängigkeits- oder Konzernvermutung bestreitet (*Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Gesetz, § 115 Tz 13 und 17*). In den vorgelegten Akten der zu vertretenden Gesellschaften sind lediglich die anlässlich der Mitteilung über die Betriebseröffnung eingereichten Gründungsverträge der Gesellschaften enthalten, die diese Verträge abändernden Vereinbarungen und hier insbesondere jene, welche zu den Firmenbucheintragungen über den Wechsel sämtlicher Gesellschafter bei allen hier gegenständlichen Vollmachtgebern am 17.1.2007 führten, sind jedoch nicht mehr aktenkundig. Abgesehen von den aus dem Firmenbuch ersichtlichen Beteiligungs- und Vertretungsverhältnissen sind daher weder die maßgeblichen Umstände in Bezug auf die Beurteilung des Vorliegens einer einheitlichen Leitung des Firmenflechts bekannt noch kann erschlossen werden, ob im Gesellschaftsvertrag oder in ergänzenden Verträgen durch die Einräumung von Sonderrechten an Gesellschafter, Stimmbindungsverträgen oder anderen Vereinbarungen wie die Festlegung besonderer Mehrheitsquoren sich die tatsächlichen Machtverhältnisse so verschoben sind, dass der Konzernvermutung entgegengetreten werden könnte.

c) Der Beschwerdeführer ist sowohl an der Komplementärgesellschaft der Mehrheitseigentümerin als auch an der Kommanditistin der Mehrheitseigentümerin sowie gleichzeitig an der Minderheitsgesellschafterin der zu vertretenden Gesellschaften mit 49,8% beteiligt. Das Beteiligungsverhältnis allein für sich genommen spricht dafür, dass der Beschwerdeführer an die Weisungen der Generalversammlung der zu vertretenden Gesellschaften selbst dann gebunden ist, wenn die einfache Mehrheit für das Zustandekommen von Gesellschaftsbeschlüssen ausreicht. Dies bedeutete, dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschafter der Mehrheitsgesellschafterin der zu vertretenden Unternehmen den arbeitsrechtlichen Vorschriften unterläge. Dies wäre aber dann nicht der Fall, wenn die sich aus dem bloßen Beteiligungsverhältnis ergebende Weisungsgebundenheit des Beschwerdeführers durch entsprechende Maßnahmen wie Sperrminoritäten, Sonderrechte für Gesellschafter, Stimmbindungsverträge oder Sonderrechte für den Gesellschafter-Geschäftsführer

aufgehoben wäre (vgl. *Malek*, Die Mitarbeit des GmbH-Gesellschafters, S. 117 f., S. 129; *Auer*, Rechtsgrundlagen für GmbH-Geschäftsführer, S. 40; *Gellis*, Kommentar zum GmbH-Gesetz § 15 Tz. 8 und 15f.). Da im vorliegenden Beschwerdefall das Beteiligungsausmaß des Gesellschafter-Geschäftsführers nur äußerst knapp unter der einfachen Mehrheit gelegen ist, sodass bereits wenige bzw. geringfügige Maßnahmen zur Weisungsfreistellung des Beschwerdeführers ausreichten, ist die bei Beurteilung der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH schon grundsätzlich und jedenfalls gebotene Überprüfung der gesamten Vertragsrechtsslage sowohl in Bezug auf die involvierten Gesellschaften einzeln und im Bezug zueinander als auch in Bezug auf das Beschäftigungsverhältnis des Beschwerdeführers von besonderem Gewicht (vgl. *Gellis*, Kommentar zum GmbH-Gesetz, § 15 Tz 15). Zu diesem Fragenkomplex relevante Unterlagen, Sachverhaltsangaben oder sonstige Anhaltspunkte sind der vorgelegten Aktenlage nicht zu entnehmen.

d) Der Beschwerdeführer wandte in der Beschwerde die fehlende Selbständigkeit, die Vertretung von Eigentümerinteressen und die fehlende Konkurrenzsituation zu den beratenden Berufen ein. Damit sprach er im Wesentlichen die Thematik der Relevanz der wirtschaftlichen Nahebeziehung der verflochtenen Gesellschaften und seiner Position in Bezug zu diesen an. Die Abgabenbehörde sah das Schicksal der Beschwerden schon damit als entschieden an, dass der Beschwerdeführer über keine Berufsbefugnis nach dem WTBG, der RAO, der NO oder dem BiBuG verfüge, weshalb sie sich trotz Relevierung der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Nahebeziehungen in der Beschwerde mit dem dortigen Vorbringen nicht auseinandersetze und auch keine Maßnahmen zur Erhebung des wie vorstehend ausgeführt maßgeblichen Sachverhaltes unternommen hat. Insbesondere wurden weder die Gesellschaftsverträge der zu vertretenden Gesellschaften noch der mit diesen verbunden Unternehmen eingeholt, es wurde auch nicht erhoben, ob die Machtverhältnisse verschiebenden Ergänzungsvereinbarungen abgeschlossen wurden und welchen Inhalts diese sind. Weiters wurde weder der Beschwerdeführer noch die gesetzliche Vertretung der zu vertretenden Gesellschaften zu den Umständen der Bestellung und Anstellung des Beschwerdeführers als Gesellschafter-Geschäftsführer bei den unmittelbaren sowie den mittelbaren Eigentümerinnen der zu vertretenden Gesellschaften befragt und auch hierzu Bezug habenden Verträge und Urkunden wurden nicht eingeholt.

e) Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass umfangreiche Erhebungen unterlassen wurden, welche nicht nur sämtliche entscheidungsrelevanten Tatbestände und Fragen betreffen, sondern schon erforderlich wären, um den entscheidungswesentlichen Sachverhalt im grundlegenden Umfang zu erheben. Die ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt vorgelegten Rechtsmittel können daher nicht als entscheidungsreif angesehen werden.

Die Ermittlungstätigkeit obliegt jedoch primär der Abgabenbehörde. Dem entsprechend weist auch die Bestimmung des § 265 Abs. 1 BAO (und diesem inhaltsgleich die zum Zeitpunkt der Beschwerdevorlage geltende Vorgängerbestimmung des § 276 Abs. 6

BAO idF. BGBl. I Nr. 20/2009) die Abgabenbehörde an, die Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht zwar ohne unnötigen Aufschub vorzulegen, dies allerdings erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen. Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnisse wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (*Ritz*, BAO⁵, § 278 Tz. 5). Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen liegen die Voraussetzungen nach § 278 Abs. 1 letzter Satz BAO ebenfalls nicht vor, weshalb sich das Bundesfinanzgericht - auch zur Wahrung des Rechtsschutzinteresses des Beschwerdeführers - veranlasst sah, die angefochtenen Bescheide nach § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen.

VI.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen einen die Angelegenheit abschließenden Beschluss des Bundesfinanzgerichtes 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.

Die Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung der Beschwerde ergibt sich aus dem Gesetz und hat Eingang in die höchstgerichtliche Rechtsprechung gefunden (vgl. etwa VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074). Sie stellt eine Ermessensentscheidung des Bundesfinanzgerichtes dar, von der aus den oben dargestellten Gründen Gebrauch zu machen war.

Gemäß § 278 Abs. 3 BAO sind die Abgabenbehörden im Weiteren an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Die im Beschluss vertretene Ansicht, wonach Angestellte nicht unter die Ablehnungsbestimmung des § 84 BAO fallen, steht im Einklang mit der geltenden Rechtsprechung (VwGH vom 15.1.2008, 2007/15/0232, VwGH vom 22.5.1990, 89/14/0296). Zu der Frage jedoch, ob qualifizierte wirtschaftliche Nahebeziehungen zwischen Körperschaften einer Verwandtschaft natürlicher Personen gleichzuhalten sind und daher Angestellte eines Konzernunternehmens steuerrechtliche Angelegenheiten für ein anderes Unternehmen desselben Konzerns erledigen dürfen und - abgesehen von den oben angeführten Sachverhalten - nicht nach § 84 BAO abgelehnt werden können, besteht noch keine Rechtsprechung. In Beachtung der Bindungswirkung nach § 278 Abs. 3 BAO ist daher eine ordentliche Revision zulässig.

Innsbruck, am 23. Mai 2015