

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 9.5.2008 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 7.6.2008 werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine GesmbH und ist laut Firmenbuch im Geschäftszweig Unternehmensbeteiligung und -beratung tätig. Über den Zeitraum 1.1.2002 bis 31.12.2006 fand eine „gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben“ statt, als deren Ergebnis das Finanzamt für die Jahre 2002, 2003 und 2005 bescheidmäßig den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) samt Säumniszuschlägen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Geschäftsführervergütungen an den mit 100% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer festgesetzt hat.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.5.2007 wurde Folgendes festgestellt: Die Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit des Herrn B erfolge auf Grund des Vertrages aus dem Jahr 2004 über die C KEG. Herr B sei sowohl 100% Gesellschafter der Beschwerdeführerin als auch zu 99% Gesellschafter der C KEG. Es sei ein Entgelt für die Wahrnehmung der Geschäftsführeragenden vertraglich vereinbart worden. Die Vereinbarung sei zwar formell zwischen der KEG und der Beschwerdeführerin getroffen worden, die Geschäftsführeragenden würden aber nicht von der KEG, sondern funktionell von einer physischen Person, dem Gesellschafter-Geschäftsführer, erbracht werden. Somit seien die gesetzlichen Bestimmungen des § 41 FLAG und § 47 EStG 1988

auch für 2004 und 2005 anzuwenden. Die Prüfung sei für 2006 nicht durchgeführt worden, da die Bemessungsgrundlagen noch nicht vorgelegen seien. Der Prüfungszeitraum sei daher bis 2005 eingeschränkt worden.

Gegen die vor den gegenständlich angefochtenen Bescheiden erlassenen Bescheide vom 30.5.2007 betreffend den Zeitraum 2005 wurden die Beschwerden vom 2.7.2007 eingebracht und eingewendet, dass in formeller Hinsicht die genannten Bescheide zu beeinspruchen seien, da die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.5.2007 angeführten Geschäftsführerbezüge der Jahre 2004 und 2005 gemeinsam im Haftungs- und Abgabenbescheid 2005 als Basis für die Vorschreibung des DB und DZ herangezogen worden seien. In materieller Hinsicht sei der Bescheid zu beeinspruchen, da in der genannten Niederschrift zwar auf den Vertrag über die Erbringung von Managementdienstleistungen zwischen der Beschwerdeführerin und der C KEG hingewiesen werde, in abgabenrechtlicher Sicht jedoch ein Gesellschafterdurchgriff erfolgt sei. Als Begründung werde angeführt, dass die Geschäftsführeragenden nicht von der KEG, sondern funktionell von einer physischen Person - nämlich Herrn B - erbracht werden würden. Diese Argumentation stelle jedwede Vereinbarung mit einer Kapital- bzw. Personengesellschaft in Frage, da diese ja grundsätzlich nicht selbst, sondern nur durch ihre Organe oder Gesellschafter tätig werden könnte. Auch im Firmenbuch könne nur eine natürliche Person als Geschäftsführer eingetragen werden. Und dennoch heiße das nicht, dass Gesellschaften nicht als Geschäftsführer auftreten könnten - wofür es unzählige Beispiele im Wirtschaftsleben gebe (z.B. bei Sanierungen, bei Insolvenzen oder Liquidationen oder eben bei Fremdgeschäftsführung). Die vorliegende Konstruktion sei also in keiner Weise unüblich oder außergewöhnlich. Da im FLAG weder die Abgabenpflicht für Gesellschaften noch ein Gesellschafterdurchgriff vorgesehen sei, werde die Aufhebung des ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheides beantragt.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 29.8.2007 begründungslos eine Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung vom 2.7.2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2002-2005 vom 29.5.2007 (wohl gemeint 30.5.2007) mit folgendem spruchgemäßen Inhalt: „*Der Berufung wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.*“ Das Finanzamt hat damit nicht nur die angefochtenen Bescheide betreffend das Jahr 2005, sondern mangels Anfechtung rechtsunwirksam auch die nicht angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2002 und 2003 aufgehoben.

Mit Datum vom 30.8.2007 setzte das Finanzamt neuerlich den DB und DZ für die Jahre 2002, 2003 und 2005, mit den gleichen Beträgen, ergänzt um die Jahresbemessungsgrundlagen, jedoch ohne Säumniszuschläge, fest.

Gegen die Bescheide betreffend das Jahr 2005 wurden wiederum Beschwerden erhoben und darauf hingewiesen, dass alle in den Beschwerden vom 2.7.2007 in materieller Hinsicht angeführten Argumente grundsätzlich auch gegen die gegenständlich bekämpften Bescheide gelten würden. Allerdings richte sich die vorliegende Beschwerde auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend DB und DZ für 2005. Um eine solche handle es sich nämlich beim Bescheid vom 30.8.2007, obwohl dieser Sachverhalt nicht

explizit auf dem Bescheid vermerkt sei. Das Verfahren betreffend DB und DZ 2005 sei nämlich nach der am 2.7.2007 gegen den Bescheid vom 30.5.2007 eingebrochenen Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2007 durch Stattgabe der Berufung abgeschlossen worden. Aufgrund der erwähnten BVE seien die Bescheide vom 30.5.2007 aufgehoben worden, wobei keine andere Begründung als die Stattgabe der Berufung angeführt sei. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO nur möglich, wenn "Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte." Auch der VwGH betone in seinen Erkenntnissen immer wieder die Bedeutung der Wiederaufnahmegründe: Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sei dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262). Da eine Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Nichtvorliegens eines Wiederaufnahmegrundes nicht zulässig ist, ersuche die Beschwerdeführerin somit, die Bescheide vom 30.8.2007 wieder aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.11.2007 wies das Finanzamt die Berufung vom 2.10.2007 gegen den „Abgaben- und Haftungsbescheid 2005“ ab und führte begründend aus, dass die Stattgabe der Berufung vom 2.7.2007 und Aufhebung der Bescheide mit folglicher Neuerlassung ohne Begründung erfolgt sei. Dies bewirke einen Verfahrensmangel, der nunmehr im Berufungsverfahren saniert werde. Es werde die nachfolgende Begründung angeführt:

„Die Stattgabe der Berufung und Aufhebung der Bescheide erfolgt, da die Bescheide nicht rechtskonform waren. Die im Rahmen einer GPLA bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe hat den Gesamtbetrag der auf den Bemessungszeitraum entfallenden Beträge zu umfassen und nicht nur die im Zuge der Prüfung festgestellten Abgabendifferenzen.“

Zur Berufung selbst wird folgendes festgestellt: Die gesellschaftsrechtliche Funktion als Geschäftsführer (Aufgaben etc.) ist in den §§ 15 ff GmbHG geregelt. Zu Geschäftsführern können demnach nur physische Personen bestellt werden. Über die schuldrechtliche Vertragsgestaltung zwischen der Person des Geschäftsführers und der Gesellschaft gibt das GmbHG keine Auskunft. In schuldrechtlicher Hinsicht ist eine Geschäftsführungstätigkeit sogar ohne Entgeltanspruch möglich. Dies ergibt sich aus § 1152 ABGB ("Ist im Vertrage kein Entgelt bestimmt und auch nicht Unentgeltlichkeit vereinbart, so gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen"). Auch das neue ab 1.1.2007 geltende Unternehmergeesetzbuch ermöglicht im § 354 Abs. 1 die Vereinbarung von Unentgeltlichkeit ("Ist in einem Geschäft kein Entgelt bestimmt und auch nicht Unentgeltlichkeit vereinbart, so gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen"). Im

konkreten Fall wurde für die Wahrnehmung der Geschäftsführungsagenden sehr wohl ein Entgelt vereinbart. Wenngleich diese Vereinbarung formell zwischen der GmbH und der KEG getroffen wurde (vertreten von derselben Person sowohl für die GmbH als Geschäftsführer - zugleich Alleingesellschafter – als auch für die KEG als 99 % Eigentümer), so steht doch auf Grund der gesetzlichen Anordnung des § 15 GmbHG fest, dass die Geschäftsführungsleistungen nicht von der KEG, sondern funktionell von einer physischen Person, nämlich vom besagten Geschäftsführer erbracht wurden. Das Finanzamt vertritt daher die Rechtsansicht, dass als Basis für die DB/DZ-Pflicht das von der GmbH an die KEG geleistete Geschäftsführungsentgelt heranzuziehen ist. Die Berufung war daher abzuweisen.“

In dem von der Beschwerdeführerin dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 7.12.2007 wird ausgeführt, dass entgegen der Begründung in der BVE vom 6.11.2007 die Berufung nicht gegen die Stattgabe der Berufung vom 2.7.2007 (BVE vom 29.8.2007) sondern gegen den neuen Bescheid vom 30.8.2007 erfolgt sei. Somit gebe es kein offenes Berufungsverfahren, in dem ein Verfahrensmangel saniert werden könnte. Die Außerkraftsetzung des Bescheides vom 30.5.2007 hätte unter Anwendung des § 299 BAO erfolgen müssen und nicht durch Stattgabe der Berufung, nach der es keinen Wiederaufnahmegrund für den Bescheid vom 30.8.2007 gibt. Der Vollständigkeit halber werde auch auf die materielle Seite der Berufung nochmals eingegangen: Es gehe in der (ursprünglichen) Berufung nicht um die Frage der Entgeltlichkeit der Geschäftsführerleistungen, sondern um die im Wirtschaftsleben durchaus verbreitete Vorgangsweise, zur Erbringung von Managementleistungen Gesellschaften zu beauftragen. Da ein Gesellschafterdurchgriff im FLAG nicht vorgesehen sei, wäre der schon formal nicht zulässige Bescheid vom 30.8.2007 auch wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben gewesen.

Die Beschwerden wurden an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit Berufungsentscheidung vom 28.2.2008 (GZ RV/0018-W/08) wurde der Berufung Folge gegeben und der angefochtene „Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 2005“ vom 30.8.2007 aufgehoben. Begründend wird unter Hinweis auf gesetzliche Bestimmungen, Judikatur und Literatur im Wesentlichen ausgeführt, dass die vorgenommene Zusammenfassung durch das Finanzamt von zwei Kalenderjahren in einer Summe in einem Bescheid rechtswidrig sei.

Mit den Bescheiden vom 9.5.2008 setzte das Finanzamt neuerlich den DB und DZ getrennt für die Jahre 2004 und 2005 zusammengefasst mit der Begründung fest, dass Geschäftsführerleistungen nicht von einer KEG, sondern funktionell von einer physischen Person, nämlich dem besagten Geschäftsführer erbracht worden seien und daher das von der Beschwerdeführerin an die KEG (nunmehr KG) geleistete Geschäftsführerentgelt als Grundlage für den DB und DZ heranzuziehen sei.

Mit Schreiben vom 7.6.2008 wurde sowohl gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 als auch 2005 Beschwerde erhoben. Begründend wird gleichlautend ausgeführt, dass in formeller Hinsicht der Bescheid angefochten werde, da es sich um die

Wiederaufnahme eines mit BVE vom 29.8.2007 durch Stattgabe der Berufung abgeschlossenen Verfahrens handeln würde. Als Folge dieser BVE seien die Bescheide vom 30.5.2007 aufgehoben worden. Die danach erfolgte Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen sei aber nicht zulässig, da keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Das für die wiederaufgenommenen Bescheide vom 30.8.2007 geltende Wiederaufnahmeverbot gelte auch für die Bescheide vom 9.5.2008. In materieller Hinsicht würden für die vorliegenden Bescheide die gleichen Einwände wie gegen die Bescheide vom 30.5.2007 und 30.8.2007 gelten: Die C KEG verrechne ihre Managementdienstleistungen an die Beschwerdeführerin weiter (so wie zwischenzeitig auch an andere Firmen) und sei selbst nicht Gesellschafterin dieser GmbH. Trotzdem seien für diese von der KEG erbrachten Leistungen DB und DZ vorgeschrieben worden. Dass Leistungen von Gesellschaften von physischen Personen erbracht werden (müssen), sei nicht auf Geschäftsführertätigkeiten beschränkt, sondern betreffe grundsätzlich sämtliche von Kapital- oder Personengesellschaften erbrachten Leistungen -trotzdem seien diese der Gesellschaft und nicht den Personen bzw. Gesellschaftern zuzurechnen. Im vorliegenden Fall erfolge in abgabenrechtlicher Hinsicht ein Gesellschafterdurchgriff auf den Gesellschafter B, der als natürliche Person im Firmenbuch als Geschäftsführer der GmbH eingetragen sei. Weder ein Gesellschafterdurchgriff noch die Abgabenpflicht von Personengesellschaften sei im FLAG vorgesehen, daher werde die Aufhebung der ergangenen Bescheide beantragt.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vor.

Über die erhobenen Beschwerden wurde erwogen:

Zu den verfahrensrechtlichen Einwendungen:

Der gegenständliche Sachverhalt bezüglich der Stattgabe der Berufungen gegen die Bescheide vom 30.5.2007 durch das Finanzamt gleicht jenem, der dem nachfolgend genannten Erkenntnis des VwGH zu Grunde liegt. Auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 29.7.2014, 2011/13/0005, wonach zusammengefasst der stattgebende Spruch laut der zweiten Berufungsvorentscheidung auch eindeutig die zugleich ausgesprochene Bescheidaufhebung keine meritorische Berufungserledigung in der Sache, sondern lediglich eine formalrechtliche (kassatorische) Aufhebung (zur Ermöglichung der Erlassung "formal richtiger" Bescheide) sein sollte, ist davon auszugehen, dass die Bescheide das Finanzamtes vom 30.8.2007 zu Recht ergangen sind.

Umso mehr handelt es sich bei der aufhebenden Berufungsentscheidung des UFS vom 28.2.2008, GZ RV/0018-W/08, um eine formalrechtliche (kassatorische) Aufhebung der angefochtenen Bescheide, weil, im Gegensatz zu den angefochtenen Bescheiden laut dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2014, 2011/13/0005, eindeutig und klar nachvollziehbar die Bescheide des Finanzamtes vom 30.8.2007

aus verfahrensrechtlichen und nicht aus meritorischen Gründen, aufgehoben wurden (Festsetzung von zwei Jahren in einem Bescheid eines Jahres), um die Erlassung rechtsgültiger Bescheide durch das Finanzamt zu ermöglichen. Bei den angefochtenen Bescheiden vom 9.5.2008 ist aus den vorgenannten Gründen nicht von wiederaufgenommenen Bescheiden auszugehen.

Zum weiteren Streitpunkt:

Der weitere Streitpunkt betrifft die Frage, ob die Vergütungen der Beschwerdeführerin für die Geschäftsführung dem zu 100% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligten und im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragenen Gesellschafter-Geschäftsführer oder der KEG (nunmehr KG), die vertraglich mit der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin betraut wurde und an der Gesellschafter-Geschäftsführer zu 99% als Komplementär beteiligt ist, zuzurechnen sind. Vorweg wird festgehalten, dass gegen die grundsätzliche Verpflichtung, die Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen, nichts vorgebracht wurde.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslöhne im Sinn des § 25 EStG auszahlt. Nach Abs. 2 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Das Finanzamt vertritt hiezu zusammengefasst die Ansicht, dass auf Grund der gesetzlichen Anordnung des § 15 GmbHG, wonach zu Geschäftsführern nur physische Personen bestellt werden können, die Geschäftsführerleistungen nicht von der KEG, sondern funktionell von dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer erbracht worden seien. Daher sei das von der GmbH an die KEG geleistete Geschäftsführerentgelt als Grundlage für den Dienstgeberbeitrag und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag heranzuziehen.

Es ist zwar richtig, dass nach § 15 Abs. 1 GmbHG nur physische, handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern bestellt werden können. Der Vertrag über die Erbringung von Managementdienstleistungen zwischen der Beschwerdeführerin und der C KEG vom 1.1.2004 muss jedoch grundsätzlich als zulässig betrachtet werden, da nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. das Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011715/0149, und der dort zitierten Judikatur) Zurechnungsobjekt von Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietende Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Eine rechtliche Gestaltung ist nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht.

Nachdem das GmbH-Recht Personengesellschaften als Geschäftsführer nicht zulässt, muss eine (drittangestellte) physische Person die Aufgaben als Geschäftsführer wahrnehmen (vgl. Tanzer in ÖStZ 2009, 123). Im gegenständlichen Fall nimmt diese Aufgabe zwar der im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragene zu 100% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligte Gesellschafter wahr, dies jedoch nicht im Auftrag der Beschwerdeführerin, sondern im Auftrag der zwischengeschalteten KG, an der der Geschäftsführer zu 99% als Komplementär beteiligt ist. Hiezu hat der VwGH in dem bereits zitierten Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149, ausgesprochen:

"Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft angestellt, steht er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt (Bestellungsverhältnis), und überdies in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, bei der er angestellt ist und die ihn für die Geschäftsführerfunktion an die andere Gesellschaft verleiht (Anstellungsverhältnis). Die schuld- und arbeitsrechtlichen Beziehungen des Geschäftsführers, zu deren Kerninhalt die Regelung über die Vergütung gehört, werden im Anstellungsverhältnis festgelegt. Der Geschäftsführer erhält die Bezüge in seiner Eigenschaft als Angestellter der ihn verleihenden Gesellschaft aufgrund der mit dieser getroffenen Entlohnungsvereinbarung. Davon zu unterscheiden sind jene Entgelte, die der verleihenden Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, sind dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen (vgl. Tanzer, ÖStZ 2009/230, 123). Da die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, mit weiteren Nachweisen), gilt dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, es sei denn die Zwischenschaltung erfolgte nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO)."

Geht man nun davon aus, dass die Drittanstellung des gegenständlichen Geschäftsführers durch die KG ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, verbleibt

schlussendlich die Prüfung, ob die Zwischenschaltung der KG nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO) erfolgt ist.

Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Schreiben vom 30.1.2015 ausgeführt, dass die KG seinerzeit gegründet worden sei, um über sie die Geschäftsführung von Unternehmungen zu übernehmen. Durch die Rechtsform einer Personengesellschaft wolle der Geschäftsführer gegenüber seinen Klienten sein persönliches Involvement zum Ausdruck bringen und sich dadurch von „anonymen“ Kapitalgesellschaften abheben. Die KG habe übernommen und übernehme immer wieder auch Geschäftsführungsaufgaben für andere Gesellschaften und nicht nur für die Beschwerdeführerin.

Mit Vorhalt vom 6.2.2015 wird der Beschwerdeführerin bekannt gegeben, dass aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes dadurch, dass die Geschäftsführung von einer Kommanditgesellschaft und nicht von dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer erbracht wird, kein „persönliches Involvement“ gegenüber den Klienten der Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht wird, weil die Geschäftsführung durch eine Kommanditgesellschaft anstatt des im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers nach außen hin nicht erkennbar ist.

Die Beschwerdeführerin hat sich diesbezüglich mit Schreiben vom 13.4.2015 dahingehend geäußert, als den Klienten durch das Auftreten als Personengesellschaft signalisiert werde, dass eine persönliche Haftung für den über die KG handelnden Geschäftsführer bestehen würde, er damit selbst Risiko aufnehmen würde und sich deshalb umso mehr für die von ihm vertretene Gesellschaft einsetzen werde. Für die Klienten sei die Geschäftsführung durch die KG aus dem Geschäftsführungsvertrag erkennbar. Weiters wurde bekannt gegeben, dass die KG für folgende Gesellschaften ebenfalls die Geschäftsführung übernommen habe: D GmbH, E GmbH, F GmbH, G GmbH, H GmbH, I GmbH.

Das Bundesfinanzgericht kommt aus den nachstehend angeführten Gründen zu der Ansicht, dass die Beauftragung der Geschäftsführung der C KG anstatt des mit 99% an der KG und zu 100% an der Beschwerdeführerin beteiligten Herrn B nur zur Umgehung lohnabhängiger Abgaben erfolgt ist:

Die Argumentation der Beschwerdeführerin, den Klienten werde durch das Auftreten als Personengesellschaft signalisiert, dass eine persönliche Haftung für den über die KG handelnden Geschäftsführer bestehen würde, er damit selbst Risiko aufnehmen würde und sich deshalb umso mehr für die von ihm vertretene Gesellschaft einsetzen werde, mag dann einleuchtend bzw. zutreffend sein, wenn die KG und nicht die Beschwerdeführerin gegenüber fremden Kapitalgesellschaften die Geschäftsführertätigkeit anbietet. Im gegenständlich zu beurteilenden Fall der Beschwerdeführerin, in dem der im Firmenbuch eingetragene zu 100% am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer durch eine KG, an der er wiederum zu 99% beteiligt ist, ersetzt und von dieser zur Geschäftsführung beauftragt wird, kann der Argumentation der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, weil davon auszugehen ist, dass das von der

Beschwerdeführerin angesprochene „persönliche Involvement“ des Herrn B wohl am eindeutigsten durch seine Person selbst und nicht durch eine KG zum Ausdruck kommt. Auch der weitere Umstand, dass im Firmenbuch Herr B als Geschäftsführer eingetragen ist, die Geschäftsführung tatsächlich von einer KG durchgeführt wird, trägt nicht dazu bei, das persönliche Engagement des Herrn B zum Ausdruck zu bringen, sondern wirft für mögliche Kunden der Beschwerdeführerin die berechtigte Frage auf, warum anstatt des im Firmenbuch eingetragenen Herrn B eine KG die Geschäftsführung übernommen hat.

Die Beschwerdeführerin gibt mit Schreiben vom 13.4.2015 auf die Frage, welche außersteuerlichen Gründe für die Geschäftsführung durch die KG und nicht durch den im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer vorliegen würden, an, neben den oben genannten Vorteilen beim Auftritt gegenüber den Klienten biete die KG entscheidende Vorteile bei der Entnahme bzw. Einlage von Geldmitteln und auch beim Rechnungswesen (einfache Buchhaltung). Diese von der Beschwerdeführerin angeführten Vorteile einer KG mögen zwar im Vergleich zu einer GesmbH zutreffen, entscheidende außersteuerliche Gründe für die Geschäftsführung durch eine KG anstatt des im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführers als Einzelperson können daraus nicht ersehen werden.

Als wirtschaftliche Hintergründe für die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin durch die KG werden mit Schreiben vom 13.4.2015 Verkaufsargumente gegenüber von potentiellen Klienten angeführt. Werde eine Geschäftsführung übernommen, verstecke man sich nicht hinter der Kapitalgesellschaft, sondern bringe sich über die Personengesellschaft quasi persönlich ein. Es gehöre zum generellen Unternehmensauftritt nach außen, dass Geschäftsführungen von der KG übernommen werden würden – konsequenterweise gelte dies auch für die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin.

Hiezu ist auszuführen, dass diese Argumentation gegenüber fremden Unternehmen, an denen die Geschäftsführung übernommen werden soll, gegebenenfalls zutreffend sein kann. Gegenüber der Beschwerdeführerin, an der der Geschäftsführer zu 100% am Stammkapital als Gesellschafter beteiligt ist, ist derartigen von der Beschwerdeführerin genannten Gründen nichts abzugewinnen, da darin, dass der Geschäftsführer sich persönlich über die KG, an der er zu 99% als Komplementär beteiligt ist, und nicht gleich persönlich als Einzelperson als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin einbringt, keine wirtschaftlichen Hintergründe erblickt werden können.

Zusammenfassend konnte die Beschwerdeführerin in ausreichendem Ausmaß weder außersteuerliche noch wirtschaftliche Gründe nennen, die eine derartige Gestaltung der Geschäftsführung rechtfertigen würden. Das Bundesfinanzgericht geht daher entsprechend der Judikatur des VwGH davon aus, dass diese ungewöhnliche Gestaltung nur zur Umgehung der sonst anfallenden mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten lohnabhängigen Abgaben erfolgt ist. Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann nämlich die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden. Das Finanzamt hat somit zu Recht die strittigen Abgaben festgesetzt.

Unzulässigkeit der Revision:

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht erkennbar sind, war unter Hinweis auf die zitierte, eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. Juni 2015