

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, Bei1 und Bei2, im Beisein der Schriftführerin SF, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 7. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. April 2009 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Säumniszuschläge für die Jahre 2005, 2006 und 2007, nach der am 4. Mai 2017 durchgeführten Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sowie der Säumniszuschlag betragen:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage für DB	DB-Abgabenbetrag (x 0,045)	bereits entrichtet:	Nach-forderung
2005	1.344.288,80	60.493,00	37.843,40	22.649,60
2006	1.671.629,43	75.223,32	36.739,91	38.483,41
2007	1.469.055,72	66.107,51	31.846,88	34.260,63

Zeitraum	Bemessungs- grundlage für SZ	Säumnis-zuschlag (x 0,02)
2005	22.649,60	452,99
2006	38.483,41	769,67
2007	34.260,63	685,21

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die DB-Pflicht von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern einer Rechtsanwölte-GesmbH.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine die Rechtsanwaltschaft ausübende GesmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 2004 wurde lt. Firmenbuch FN 96128k die Firma Bf1 errichtet.

An dieser Gesellschaft sind lt. Firmenbuch FN 96128k in den Streitjahren folgende Gesellschafter-Geschäftsführer mit jeweils 20 % beteiligt:

- A
- B
- C
- D
- E
- F

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 19. Juli 2006 wurde der Teilbetrieb „E1“ von der Bf. unter Anwendung des Spaltungsgesetzes abgespalten und war somit bei der Festsetzung des DB nicht miteinzubeziehen und ist auch nicht streitgegenständlich.

Bei der Bf. fand für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, DB und DZ statt, wobei folgender Sachverhalt festgestellt wurde (vgl. Bp-Bericht vom 4. April 2009):

- Die Heranziehung zur Arbeitgeberhaftung sei aufgrund von Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen von nicht bloß geringem Ausmaß erforderlich gewesen.
- Die Beschäftigung des nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF würde die Merkmale des § 47 Abs. 1 EStG 1988 erfüllen.
- Es sei unstrittig, dass der GF kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung und der operativen Tätigkeit nach außen hin erkennbar und auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) angelegt erfüllt habe und durch diese Tätigkeiten der Unternehmenszweck der Gesellschaft, für welche die Geschäftsabschlüsse getätigt worden seien, verwirklicht worden sei.

- Dabei sei es unerheblich, ob der Gesellschafter nur als GF oder (auch bzw. überwiegend) im operativen Bereich tätig werde.
 - Es sei demnach von einer organisatorischen Eingliederung des Gesellschafter-GF in der Gesellschaft auszugehen, dies auch bei freier Zeiteinteilung und Ausübung der Tätigkeiten außerhalb der Räumlichkeiten der Gesellschaft.
 - Im GF-Vertrag werde darauf verwiesen, dass es sich um einen „freien Dienstvertrag“ handle. Der Begriff „freies Dienstverhältnis“ stamme jedoch aus dem Sozialversicherungsrecht und sei dem Abgabenrecht fremd.
 - Die Vorgaben des Arbeitgebers hinsichtlich Arbeitsinhalt und Arbeitsumfang seien zu erfüllen, auch wenn – auf Grund der Entscheidung des Arbeitgebers – hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort (in manchen Fällen) größere Freiräume eingeräumt werden würden.
 - Lt. VwGH vom 26.7.2007, 2007/15/0095, seien Bezüge eines unter 50 % beteiligten Gesellschafter-GF regelmäßig als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einzustufen. Dies deshalb, weil das Rechtsverhältnis von Gesellschafter-Geschäftsführern zu ihren Gesellschaften, insbesondere im Hinblick auf die Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft, regelmäßig die Kriterien eines steuerlichen Dienstverhältnisses erfülle.
 - In die Bemessungsgrundlagen für den DB seien alle Vergütungen und geldwerten Vorteile des GF, wie Ersatz der Reisespesen und Kfz-Aufwendungen für Privatnutzung einzubeziehen.
- Mangels vorgelegter Aufzeichnungen sei der maßgebliche Privatanteil mit 40 % der tatsächlichen Kfz-Aufwendungen geschätzt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 4. April 2009 Bescheide über die Festsetzung des DB sowie Bescheide über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB, jeweils für die Jahre 2005, 2006 und 2007.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde (Berufung) vom 7. Mai 2009 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Bf2 sei mittels Einbringungsvertrag vom 8. Oktober 2004 durch deren Gesellschafter C1, E1, A2, D1 und B1 in eine GmbH eingebracht worden.
- Erst seit wenigen Jahren stehe es dem Berufsstand der Rechtsanwälte offen, seine Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Rechtsform auszuüben (§ 1a Abs. 1 RAO). Mit dieser Bestimmung sei es erstmals ermöglicht worden, dass eine juristische Person – eben die Rechtsanwalts-GmbH – als Mandatsträger für den Schaden haftet, der einem Klienten bei Ausübung des der Gesellschaft erteilten Mandats zugefügt worden sei.

Die im gegenständlichen Fall vorgenommene Umgründung habe aber nichts am bisherigen Leben der Gesellschafter als selbständig tätige Rechtsanwälte geändert.

So sei jeder beteiligte Rechtsanwalt in der Annahme und Auswahl seiner Causen genauso frei wie vor der Änderung der Rechtsform.

Jeder könne frei entscheiden, ob er Fachpublikationen erstellt oder Fachvorträge abhält.

Jeder bestimme das Ausmaß seines Arbeitspensums.

In den GF-Verträgen sei auch die unverändert selbständige unternehmergleiche Tätigkeit der Rechtsanwälte festgehalten worden.

Nach Ansicht der Bf. würden folgende Kriterien gegen eine Dienstnehmer- bzw. dienstnehmerähnliche Stellung der Rechtsanwälte sprechen:

- * Keine persönliche Weisungsbindung (Präambel und Punkt 2 des GF-Vertrages).
- * Keine Verpflichtung zur Arbeitsleistung (Punkt 4 des GF-Vertrages).
- * Keine Vorgaben betreffend Arbeitsort, Arbeitszeit, Art der Durchführung des Auftrages (Punkt 4 des GF-Vertrages).
- * Befugnis, sich vertreten zu lassen (Punkt 4 des GF-Vertrages).
- * Erfolgsbezogene Entlohnung (Punkt 5 und 6 des GF-Vertrages).

Hingewiesen werde auch auf die berufsrechtliche Sonderbestimmung des § 21c Z 10 RAO, wonach ein Rechtsanwalt, der Gesellschafter ist, bei der Mandatsausübung von Gesellschafterweisungen bzw. -zustimmungen freigestellt sei.

Lt. VwGH-Judikatur müssen bei nicht wesentlich (= bis 25 %) beteiligten Geschäftsführern die Kriterien gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, d.h.

- a) die Weisungsgebundenheit (anhand der Vereinbarungen des Anstellungsvertrages prüfen) und
- b) die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfüllt sein.

Im gegenständlichen Fall sei somit die VwGH-Judikatur zu § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bzw. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 (= bloße Prüfung der betrieblichen Eingliederung) nicht anwendbar.

Von einem „Schulden der Arbeitskraft“ könne im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

- Auch die Problematik, dass Reisekosten nicht aus der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer bzw. DB auszuschneiden sei, ist für den gegenständlichen Fall nicht

relevant, da die diesbezügliche VwGH-Judikatur „sonstige Vergütungen an wesentlich Beteiligte (über 25 %)“ betroffen habe.

Darüber hinaus hätten Reisekosten beim Rechtsanwalt „Durchlaufcharakter“, da diese Beträge an die Klienten weiterverrechnet würden.

Bei der privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen sei der maximale Wert nach der lohnsteuerlichen Sachbezugsverordnung anzusetzen; im vorliegenden Fall seien jedoch teilweise höhere Werte in Ansatz gebracht worden.

- Weiters würden die angefochtenen Bescheide weder im Spruch noch in der Begründung eine gesetzliche Grundlage für die Nachforderung enthalten.

- Schließlich beantrage die Bf. die Nicht-Festsetzung eines Säumniszuschlages, weil im gegenständlichen Fall kein Verschulden der Bf. im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vorgelegen habe.

Da damit zu rechnen war, die Bf. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte mit Vorhalt vom 6. April 2017 die Bf. um Bekanntgabe der Kfz-Anschaffungskosten, da lt. den Ausführungen in der Beschwerdeschrift vom 7. Mai 2009 Punkt 4 (für den Fall einer „Dienstnehmereigenschaft“) die Reisekosten zur Gänze aus der DB-Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien und die betraglichen Werte für die Privatnutzung der betrieblichen Kraftfahrzeuge mit der lohnsteuerrechtlichen Sachbezugsverordnung zu begrenzen sei.

Im Antwortschreiben vom 25. April 2017 gab die Bf. die Kfz-Anschaffungskosten bekannt und verwies auf die VwGH-Judikatur, wonach es primär auf eine persönliche Weisungsgebundenheit bei einer DB-Pflicht von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern ankäme.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung hob der steuerliche Vertreter der Bf. nochmals hervor, dass es auf den Anstellungsvertrag ankäme und demzufolge im gegenständlichen Fall keine DB-Pflicht bestünde.

Aufgrund der vorliegenden VwGH-Judikatur schloss sich der Amtsbeauftragte der Ansicht der Bf. an, dass im gegenständlichen Fall keine DB-Pflicht bestehe.

***Das Bundesfinanzgericht hat nach mündlicher
Senatsverhandlung über die Beschwerde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. ist eine die Rechtsanwaltschaft ausübende GesmbH.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 2004 wurde lt. Firmenbuch FN 96128k die Firma Bf1 errichtet.

An dieser Gesellschaft sind in den Streitjahren folgende Gesellschafter-Geschäftsführer mit jeweils 20 % beteiligt:

- A
- B
- C
- D
- E
- F

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 19. Juli 2006 wurde der Teilbetrieb „E1“ von der Bf. unter Anwendung des Spaltungsgesetzes abgespalten und in die W1 aufgenommen, weshalb für die Bf. diesbezüglich keine DB-Pflicht besteht (diese Abspaltung ist auch nicht streitgegenständlich).

Die GF haben unstrittig kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung und der operativen Tätigkeit erfüllt, es wird von einer organisatorischen Eingliederung der o.a. Gesellschafter-GF in die Gesellschaft ausgegangen.

In den „Geschäftsführer-Verträgen“ wurde unter Punkt 2. u.a. vereinbart, dass der GF aufgrund des GF-Vertrages keinen „persönlichen“ Weisungen der Gesellschaft

gleich einem Arbeitnehmer („Arbeitgeberweisungen“) unterliegt und insbesondere seine Anwaltstätigkeit als GF persönlich frei und unabhängig ausübt.

Im „Gesellschaftsvertrag“ vom 8. Oktober 2004 wurde unter Punkt VI. Absatz 4 im Wesentlichen vereinbart, dass die GF verpflichtet sind, die Geschäfte der Gesellschaft in Übereinstimmung mit dem Gesetz, diesem Gesellschaftsvertrag, sowie den Beschlüssen der Gesellschafter gem. der Sorgfalt eines ordentlichen Rechtsanwalts zu führen. Die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalt ist **nicht an eine Weisung** oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden.

Dieser Sachverhalt war rechtlich in der für die Streitjahre gültigen Fassung folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag (DB) alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 lautet:

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Ein Dienstverhältnis liegt 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.

Ein Dienstverhältnis ist **weitere dann anzunehmen**, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988** vorliegen.

Ein Dienstverhältnis ist weitere bei Personen anzunehmen, die Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 beziehen.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die 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.

§ 22 Z 2 EStG 1988 lautet:

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit:

Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).
- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an „wesentlich“ Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von 10 Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 EStG 1988, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Wie bereits o.a. liegt unstrittig bei den o.a. Gesellschafter-GF eine organisatorische Eingliederung vor, auch wenn die Arbeitszeit und der Arbeitsort frei gewählt werden konnte.

Wie der umfangreichen diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen ist, schließt das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus (vgl. VwGH vom 28.6.2006, 2002/13/0175).

Betreffend die Weisungsgebundenheit, als zweites wesentliches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, ist aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall zunächst nicht auf die das Weisungsrecht ausschließenden Bestimmungen des „Anstellungsvertrages (= GF-Vertrag)“ der o.a. GF einzugehen – worauf sich aber das Beschwerdevorbringen der Bf. im Wesentlichen stützt –, sondern zunächst ist es vor allem entscheidend festzustellen, ob die o.a. nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF einen Fall des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 darstellen; lt. VwGH vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040, würde dies nämlich zu „einem anderen Verfahrensergebnis“ führen.

D.h., dass zunächst zu prüfen ist, ob es im gegenständlichen Fall bereits im **Gesellschaftsvertrag** eine Vereinbarung (= „gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung“), die die Weisungsgebundenheit der o.a. Gesellschafter-GF ausschließt, obwohl die Weisungsgebundenheit aufgrund der nicht wesentlichen Beteiligung grundsätzlich zur Anwendung gelangen würde, gibt.

Da im am 8. Oktober 2004 abgeschlossenen „**Gesellschaftsvertrag**“ unter Punkt VI. Abs. 4 (dieser Punkt wurde lt. Firmenbuch in den Streitjahren nicht verändert) bereits ausdrücklich vereinbart wurde, dass „die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalt **nicht an eine Weisung** oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden ist“, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 25 Abs. 1 lit b EStG 1988 bereits erfüllt, da es sich hierbei um eine „gesellschaftsvertragliche“ Sonderbestimmung handelt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

Dies deshalb, da nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-GF im Allgemeinen **weisungsgebunden** sind (um diese fremdübliche Weisungsgebundenheit bei nicht wesentlich Beteiligten auszuschalten, wurde im gegenständlichen Fall bereits im Gesellschaftsvertrag unter Punkt VI. Abs. 4 eine **Sonderbestimmung** vereinbart, die diese fremdübliche Regel [= Weisungsgebundenheit bei nicht wesentlicher Beteiligung] außer Kraft setzt und hingegen konkret vereinbart, dass die Geschäftsführer nicht an eine Weisung der Gesellschafter gebunden sind).

Es war somit der ausdrückliche Wille der Bf., dass die o.a. Gesellschafter-GF schon bereits aufgrund dieser Vereinbarung im **Gesellschaftsvertrag** nicht weisungsgebunden sondern weisungsfrei sind – sonst hätte es dieser gesonderten Vereinbarung gar nicht bedurft.

Damit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die o.a. gesetzliche Voraussetzung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, wonach ein Dienstverhältnis bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des o.a. § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, „weitere dann anzunehmen ist, wenn die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen“.

Folglich sind damit auch die o.a. gesetzlichen Voraussetzungen von § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und § 41 Abs. 1 FLAG 1967 erfüllt.

Da im gegenständlichen Fall somit aus den o.a. Gründen die o.a. gesetzlichen Voraussetzungen der DB-Pflicht von den o.a. nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern

gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 in den Streitjahren erfüllt wurden, war vom Bundesfinanzgericht ein DB spruchgemäß festzusetzen (siehe dazu auch insbesondere Absatz 9 des VwGH-Erkenntnisses vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

Verwiesen werde auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 2001/13/0258, wonach die Bezüge von GF, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind, aber aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen nicht weisungsgebunden sind, unter den gleichen Voraussetzungen dem DB zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter-GF.

Zum mündlich geäußerten Vorwurf der steuerlichen Vertretung der Bf. nach Verkündung der Senatsentscheidung am 4. Mai 2017, dass sie keine Möglichkeit zur Stellungnahme dieser BFG-Rechtsansicht gehabt habe, wird ergänzend festgehalten:

Bereits in der Beschwerde vom **7. Mai 2009** führt die Bf. selbst aus, dass bei Vorliegen eines Falles gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 nur die betriebliche Eingliederung zu prüfen sei. Weitere Ausführungen der Bf. dazu, insbesondere weshalb § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 im gegenständlichen Beschwerdefall nicht anwendbar sein soll, sind den Schriftsätzen der Bf. bis dato nicht zu entnehmen, von einem „Überraschungsmoment“ – wie dies die Bf. vermeint – kann daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, aufgrund der seit 2009 bis dato mehrjährigen Zeitspanne zur möglichen ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeausführungen keine Rede sein.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach sich aus § 115 BAO keine Verpflichtung ergibt, die Parteien zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die das Bundesfinanzgericht ihrem Erkenntnis zugrunde zu legen gedenkt (vgl. dazu auch VwGH vom 31.1.2001, 99/13/0249; 25.1.1995, 93/15/0101).

Die Bezüge der o.a. GF, die an der Bf. in den o.a. Streitjahren nicht wesentlich beteiligt waren, sind aufgrund der o.a. gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung (= keine Weisungsgebundenheit) somit unter den gleichen Voraussetzungen dem DB zu unterziehen wie die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter-GF (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 2001/13/0258) – daran ändern die in der Beschwerde angeführten Vorgaben der Rechtsanwaltsordnung nichts.

Auch der Verwaltungsgerichtshof geht in seinem Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040, davon aus, dass für den Fall, dass die Weisungsfreiheit der

Geschäftsführer bereits „im Gesellschaftsvertrag“ vereinbart ist, ein Fall des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegt, was zu einer DB-Pflicht führt.

Auf die Ausführungen zu den Vereinbarungen im „Geschäftsführer-Vertrag“ sowie auf die Problematik, ob im gegenständlichen Fall neben der unstrittigen Eingliederung auch eine „persönliche oder sachliche Weisungsgebundenheit“ besteht, war somit nicht mehr einzugehen, da im gegenständlichen Fall aufgrund der o.a. gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung (= Vereinbarung der Weisungsfreiheit im Gesellschaftsvertrag), bereits durch Erfüllung der o.a. gesetzlichen Erfordernisse des § 25 Abs. 1 lit b EStG 1988 von DB-pflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei allen im o.a. Streitzeitraum von der Bf. beschäftigten Gesellschafter-Geschäftsführern

A,

B,

C,

D und

F

auszugehen war.

Bemessungsgrundlagen siehe nachstehende Tabellen.

Abänderungen der Abgabenbescheide:

Die Bf. wendet in ihrer Beschwerde zu Recht ein, dass bei Annahme einer Dienstnehmereigenschaft zum einen den von der belangten Behörde in Ansatz gebrachten Reisekosten im gegenständlichen Fall nur Durchlaufcharakter zukommt und zum anderen, dass für die private Nutzung von Kraftfahrzeugen maximal der nach der lohnsteuerrechtlichen Sachbezugsverordnung ermittelte Wert anzusetzen ist (siehe dazu auch Schreiben der Bf. vom 25. April 2017).

Darüber hinaus wurden die bescheidmäßig festgesetzten Beträge ihrer Höhe nach seitens der Bf. nicht bestritten.

Aus den o.a. Gründen sind die DB-Bemessungsgrundlagen wie folgt zu ändern:

2005	C2	A3	D2	B2	Summe:
Bezug	105.508,69	136.107,36	105.117,98	137.340,34	484.074,37

Kfz-Sachbezug	7.200,00	4.350,00		7.200,00	
Bem-GL	112.708,69	140.457,36	105.117,98	144.540,34	502.824,37
DB (x 0,045)	5.071,89	6.320,58	4.730,31	6.504,32	22.627,10
					+ 22,95
					22.650,05
SZ (DB x 0,02)					453,00

2006	C2	A3	D2	B2	
Bezug	214.934,00	219.463,89	176.611,56	223.765,06	834.774,51
Kfz-Sachbezug	7.200,00	6.012,50		7.200,00	
Bem-GL	222.134,00	225.476,39	176.611,56	230.965,06	855.187,01
DB (x 0,045)	9.996,03	10.146,44	7.947,52	10.393,43	38.483,42
SZ (DB x 0,02)					769,67

2007	C2	A3	D2	B2	F1	
Bezug	182.722,23	203.183,09	44.791,50	201.062,92	100.787,47	732.547,21
Kfz-Sachbezug	7.200,00	7.200,00		7.200,00	7.200,00	
Bem-GL	189.922,23	210.383,09	44.791,50	208.262,92	107.987,47	761.347,21
DB (x 0,045)	8.546,50	9.467,24	2.015,62	9.371,83	4.859,44	34.260,63
SZ (DB x 0,02)						685,21

Zeitraum	Bemessungs- grundlage für DB	DB-Abgabenbetrag (x 0,045)	bereits entrichtet:	Nach-forderung
----------	------------------------------------	-------------------------------	------------------------	----------------

2005	1.344.288,80 (= 840.964,43 lt. Lohnkonten der Bf. + 500,00 + 502.824,37)	60.493,00	37.843,40	22.649,60 (= 22.627,10 GF + 22,50 Hochz.)
2006	1.671.629,43 (= 816.442,42 lt. Lohnkonten der Bf. + 855.187,01)	75.223,32	36.739,91	38.483,41

2007	1.469.055,72 (= 707.708,51 lt. Lohnkonten der Bf. + 761.347,21)	66.107,51	31.846,88	34.260,63
-------------	--	-----------	-----------	-----------

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Gem. § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Der Säumniszuschlag war somit aufgrund der o.a. DB-Festsetzungen wie folgt vorzuschreiben:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage für SZ	Säumnis-zuschlag (x 0,02)
2005	22.649,60	452,99
2006	38.483,41	769,67
2007	34.260,63	685,21

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen das Erkenntnis des BFG wird gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG insbesondere hinsichtlich der DB-Pflicht von nicht wesentlichen beteiligten Gesellschafter-GF, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt.

So wurde beispielsweise im VwGH-Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040, bereits auf die Problematik der Voraussetzungen der Anwendbarkeit von § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 eingegangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2017