

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Rechtsanwältin-GmbH über die Beschwerden vom 22.05.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 23.04.2012 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 und über die Beschwerde vom 11.10.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 12.9.2012 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2011 nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung am 17.10.2017 im Beisein von Herrn A, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Herrn B, Vertreter der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung, Herrn ADir C, Amtsbeauftragter, und des Schriftführers, Herrn FOInsp D, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gegenstand des Unternehmens war in den strittigen Jahren laut Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 2005 die Ausübung der Rechtsanwaltschaft einschließlich der erforderlichen Hilfstätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens. Am Stammkapital der Beschwerdeführerin waren drei Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt, die die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch gleichzeitig als Geschäftsführer seit 9.9.2005 selbständig vertreten haben und nach dem Beschwerdevorbringen als Rechtsanwälte tätig

waren. Im Zuge einer GPLA stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe abgeführt wurde. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden die getroffenen Feststellungen mit dem Geschäftsführer, Herrn A, und dem bevollmächtigten steuerlichen Vertreter, Herrn B, besprochen. Abfuhrdifferenzen auf Seiten der Finanz seien berichtigt worden. Die Geschäftsführervergütungen sowie die von der Beschwerdeführerin übernommenen Beiträge zur Krankenversicherung, Pensionsvorsorge, Selbständigenvorsorge und Rechtsanwaltskammer seien lohnabgabenfrei abgerechnet worden. Weiters sei den Geschäftsführern ein Firmen-PKW, der auch privat genutzt werden hätte können, zur Verfügung gestellt worden, wobei dafür kein Sachbezug berechnet worden sei. In Anlehnung an die Einkommensteuererklärungen sei der angegebene Privatanteil als Basis für die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe angesetzt worden. Eine Aufstellung sei dem Dienstgeber und dem Steuerberater ausgehändigt worden. Die dargestellte Feststellung werde von der Beschwerdeführerin dem Grunde nach nicht anerkannt. Die Höhe der vermeintlichen Bemessungsgrundlage für die Lohnabgabenberechnung der Geschäftsführer sei anerkannt worden.

Begründend wurde von Seiten der Beschwerdeführerin eingewendet und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass die Tätigkeit der Kanzlei ursprünglich als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) begonnen worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei auch die gesamte Kanzleiorganisation gestaltet worden, welche bis zum heutigen Tag in gleicher Form beibehalten worden sei. Im Jahr 2005 sei durch eine Einbringung nach Art III UmgrStG ein Rechtsformwechsel von der GesbR in eine GmbH erfolgt. Die GmbH sei insbesondere aus haftungsrechtlichen Gründen sohin für das Außenverhältnis geschaffen worden. Im Innenverhältnis sei wiederum eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entstanden, da nicht nur sämtliche Kosten der Gesellschafter in die Gesellschaft erfasst worden seien, sondern auch die Gewinnverteilung (nach Köpfen) beibehalten worden sei (jeder Gesellschafter habe den gleichen Gewinnanteil erhalten). Die im Innenverhältnis vorliegende GesbR könne keine Dienstnehmerin der GmbH sein und somit auch keine Lohnabgabenpflicht auslösen. Außerdem sei im Rahmen der Einbringung der GesbR die Kanzleiorganisation und somit auch die Eingliederung der GmbH-Geschäftsführer in keinster Weise verändert worden.

Das Finanzamt folgte unter Hinweis auf den Bericht vom 12.9.2012 als Begründung den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird ergänzend zum Vorbringen in der Schlussbesprechung darauf hingewiesen, dass die Tätigkeit der Rechtsanwaltskanzlei im Jahr 1999 als Gesellschaft bürgerlichen Rechts begonnen worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei auch die gesamte Kanzleiorganisation gestaltet worden. Dabei seien die geschäftsführenden GesbR- Gesellschafter der Kanzlei nahezu ausschließlich operativ dh. mit der Erbringung von rechtsanwaltlichen Leistungen tätig gewesen. Diese Art der Kanzleiorganisation und sohin auch die Eingliederung der geschäftsführenden

Gesellschafter mit ihrem nahezu ausschließlichen operativen Wirken in der GesbR sei dann weitergeführt und bis zum heutigen Tag unverändert beibehalten worden.

Worauf das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg sohin eine Lohnabgabepflicht für die Geschäftsführervergütungen und sonstigen Beiträge zur Krankenversicherung, Pensionsvorsorge, Selbständigenvorsorge und Rechtsanwaltskammer sowie zum teilweise privat genutzten Firmen-Pkw tatsächlich stütze, könne weder aus den vorliegenden Bescheiden noch aus dem Bericht vom 23.04.2012, die beide keine nachvollziehbaren Begründungen enthalten würden, abgeleitet werden. Die im Innenverhältnis vorliegende GesbR könne wohl keine Dienstnehmerin der GmbH sein und somit auch keine - so wie dies offensichtlich seitens des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg angenommen werde - Lohnabgabepflicht auslösen. Grundsätzlich sei festzuhalten, dass es sich bei Rechtsanwälten um eine spezielle Berufsgruppe mit besonderen gesetzlichen Rahmenbedingungen, die vornehmlich in der RAO (Rechtsanwaltsordnung) und den RL-BA (Richtlinien für die Ausübung des Rechtsanwaltsberufes) geregelt seien, handeln würde. Gemäß § 1a Abs. 1 der RAO könne die Rechtsanwaltschaft auch in der Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgeübt werden. In § 21c RAO seien die Erfordernisse der Ausübung der Rechtsanwaltschaft bei Gesellschaften genau geregelt und werde dort Folgendes bestimmt: Gesellschafter dürfen nur inländische Rechtsanwälte sein (Z1). Rechtsanwälte dürfen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nur als zur Vertretung und Geschäftsführung befugte Gesellschafter angehören (Z2). Alle Gesellschafter müssen ihre Rechte im eigenen Namen und für eigene Rechnung innehaben; die treuhändige Übertragung und Ausübung von Gesellschaftsrechten ist unzulässig (Z5). Die Tätigkeit der Gesellschaft muss auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft einschließlich der erforderlichen Hilfstätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens beschränkt sein (Z6). Alle der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwälte müssen allein zur Vertretung und zur Geschäftsführung befugt sein. Sie können die Vertretung und Geschäftsführung jedoch im Rahmen ihrer eigenen beruflichen Befugnisse ausüben (Z9). In einer Rechtsanwalts-Gesellschaft in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dürfen nur Rechtsanwalts-Gesellschafter zum Geschäftsführer bestellt werden (Z9a). Die Ausübung des Mandats durch den der Gesellschaft angehörigen Rechtsanwalt darf nicht an eine Weisung oder eine Zustimmung der Gesellschafter (Gesellschafterversammlung) gebunden werden (Z10). Sehe man sich nunmehr die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung der Rechtsanwaltschaft in Verbindung mit dem verwirklichten Sachverhalt im Detail an, mangle es den bekämpften Bescheiden an einer Stichhaltigkeit.

Die nunmehr geschäftsführenden Gesellschafter würden nach wie vor weisungsunabhängig als selbständige Rechtsanwälte im Rahmen ihrer Berufs- und Standespflichten arbeiten und würden ein entsprechendes Unternehmerrisiko tragen, da der abgeschlossene Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin keine Regelung

über eine fortlaufende Mindestentlohnung enthalten würde, womit dies bis zum Entfall der Entlohnung der Tätigkeit führen könne.

Da Rechtsanwälte im Rahmen ihrer Berufsausübung keiner fachlichen Weisung unterliegen dürfen, so wie dies in den meisten freiberuflichen Sparten (insbesondere jener in § 22 Abs. 1 EStG genannten) der Fall sei, fehle den geschäftsführenden Gesellschaftern somit schon aufgrund der fachlichen Weisungsfreiheit ein wesentliches Element für die Annahme einer Arbeitnehmereigenschaft, weshalb insbesondere aus diesem Grund die Qualifizierung ihrer Tätigkeit als Dienstnehmer und die daran anknüpfende Abführung eines Dienstnehmerbeitrages schon denklogisch nicht möglich sei. In gleicher Weise sei dies bereits vom UFS zu RV/0793-G/09 mit Erkenntnis vom 3.5.2011 festgestellt worden, wonach Vertretungsärzte aufgrund von fehlender persönlicher Weisungsgebundenheit keine nichtselbständige Tätigkeit ausüben könnten. Betreffend der nunmehr behaupteten Lohnabgabepflicht des Finanzamtes, welche offensichtlich mit dem seitens des VwGH festgelegten Maßstabs der „organisatorischen Eingliederung in den Organismus der Kanzlei“ begründet wird, bestehe auch die rechtliche Auffassung der Beschwerdeführerin, dass zwischen einem lohnabgabefreien GesbR-Geschäftsführer und einem lohnabgabepflichtigen GmbH-Geschäftsführer eine grobe, unsachliche Ungleichbehandlung der beiden inhaltlich gleichen Tätigkeiten augenscheinlich bestehen würde. Die organisatorische Eingliederung der operativ tätigen Rechtsanwälte sowohl als GesbR-Geschäftsführer als auch in weiterer Folge als GmbH-Geschäftsführer habe sich in keinsten Weise verändert. Dennoch soll der GesbR-Geschäftsführer lohnabgabefrei aber der GmbH-Geschäftsführer lohnabgabepflichtig behandelt werden. Diese Rechtsauffassung sei vor dem verfassungsrechtlich geschützten Gleichbehandlungsgrundsatz, der ständigen Rechtsmeinung des VwGH, wonach es bei einer Beurteilung der Tatbestandsmäßigkeit gem. § 47 Abs. 2 EStG immer auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild ankommt (z.B. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0143 ua.) und insbesondere vor dem Hintergrund der Steuergerechtigkeit wohl nicht zu rechtfertigen und als äußerst bedenklich einzustufen. Auch aus europarechtlicher Sicht wäre eine solche Rechtsauslegung höchst bedenklich. So habe der EuGH im Urteil „van der Steen“ (EuGH 18.10.2007, C-355/06) bereits festgehalten, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer nur dann Arbeitnehmer seiner GmbH sein könne, wenn er sein Rechtsverhältnis zur Gesellschaft wie ein Lohn-/Gehaltsempfänger geregelt habe. Sohin müsse für eine (nachvollziehbare) Arbeitnehmereigenschaft eines geschäftsführenden Gesellschafters ein Lohnsteuer- und SV-Abzug durch die Gesellschaft erfolgen bzw. das Rechtsverhältnis zwischen geschäftsführendem Gesellschafter und Gesellschaft auch ausdrücklich und augenscheinlich als solches geregelt werden, was im vorliegenden Sachverhalt ganz augenscheinlich nicht erfolgt sei. Es werde schon jetzt darauf hingewiesen, dass entsprechende Abänderungsanträge nach § 293c BAO der steuerpflichtigen Gesellschaftergeschäftsführer bei den jeweils zuständigen Finanzämtern eingebracht werden würden, insoweit entgegen der in der gegenständlichen Berufung von der Berufungswerberin vertretenen Rechtsansicht doch festgestellt werden sollte, dass für die in den bekämpften Bescheiden angeführten Zahlungen an die geschäftsführenden

Gesellschafter Dienstgeberbeiträge festzusetzen seien. Damit würde aber im Ergebnis das Vorliegen von (Dienstnehmer-) Arbeitsverhältnissen unterstellt, welche entgegen dem anzuwendenden Gleichbehandlungsgrundsatz bzw. der Steuergerechtigkeit dennoch zu keiner begünstigten Besteuerung des Jahressechstels führen könnte. Dieser rechtswidrige Umstand sei aber seitens des Gesetzgebers bereits erkannt und im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2009 eine Änderung des § 10 EStG in Form einer Erweiterung um den Grundfreibetrag vorgenommen worden. Der Gesetzgeber hätte in den „Erläuternden Bemerkungen“ zur Änderung des § 10 EStG auch festgehalten, dass der Grundfreibetrag „als Gegenstück zur Sechstelbegünstigung von unselbständigen Erwerbstätigen (§ 67 EStG)“ eingefügt worden sei.

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

Im Zuge der am 17.10.2017 durchgeführten mündlichen Beschwerdeverhandlung haben die Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend zu den gegenständlichen Beschwerden auf den Inhalt der gegen die Bescheide betreffend die Jahre 2012 und 2013 eingebrachten Beschwerden hingewiesen. Insbesondere sei auf Grund der fachlichen und persönlichen Weisungsfreiheit der Rechtsanwälte im Rahmen ihrer Berufsausübung die Qualifizierung ihrer Tätigkeit als Dienstnehmer und die daran anknüpfende Abführung eines Dienstnehmerbeitrages nicht möglich. Die Gesellschaftergeschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH seien an keine bestimmten Arbeitszeiten oder Tätigkeitsorte gebunden. Sie könnten den Umfang ihrer Arbeitsleistung selbst bestimmen und hätten die Möglichkeit, sich (unter Einhaltung der berufsrechtlichen Vorschriften) vertreten zu lassen (VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046).

Wenn schon nicht wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer von Freiberufler-GmbHs, die nicht in einem klassischen Dienstverhältnis zur GmbH stehen, und freie Dienstnehmer, die auf Grund ihrer Tätigkeit einer der Kammern der freien Berufe oder der Wirtschaftskammer angehören, keine Kommunalsteuer und keinen Dienstgeberbeitrag auslösen würden, könne auch die Tätigkeit der Gesellschaftergeschäftsführer der beschwerdeführenden GesmbH - rechtlich korrekt beurteilt - keine Pflicht zur Zahlung von Dienstgeberbeiträgen und einer Kommunalsteuer auslösen (vgl. VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064 und 26.1.2017, Ro 2016/15/0022).

Es werde darauf hingewiesen, dass es bei der durchgeführten Prüfung der GesbR für den Zeitraum 1.1.2014 bis 31.12.2015 laut Prüfungsbericht zu überhaupt keinen Prüfungsfeststellungen gekommen sei, obwohl die Gesellschafter dort die völlig identen rechtsanwaltlichen Tätigkeiten ausgeführt hätten, wie die geschäftsführenden Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 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.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Zur Eingliederung des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives

Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Die gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführer waren in den geprüften Jahren an der Beschwerdeführerin mit je einem Drittel an ihrem Stammkapital und damit wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilsatz EStG 1988 beteiligt.

Alle drei Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch seit 9.9.2005 selbständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Wenn in diesem Zusammenhang bemängelt wird, dass sich die organisatorische Eingliederung der operativ tätigen Rechtsanwälte sowohl als GesbR-Geschäftsführer als auch in weiterer Folge als GmbH-Geschäftsführer in keiner Weise verändert habe, und der GesbR-Geschäftsführer lohnabgabefrei, aber der GmbH-Geschäftsführer lohnabgabepflichtig behandelt werde, ist darauf hinzuweisen, dass die GmbH im Gegensatz zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts als juristische Person nach dem Trennungsprinzip gegenüber ihren Gesellschaftern verselbständigt ist. Dieses sich aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft ableitende Trennungsprinzip ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28.4.2011, 2007/15/0031).

Bezüglich der weiteren Argumentation der Beschwerdeführerin, dass den geschäftsführenden Gesellschaftern schon aufgrund der fachlichen Weisungsfreiheit ein wesentliches Element für die Annahme einer Arbeitnehmereigenschaft fehlen würde, da Rechtsanwälte im Rahmen ihrer Berufsausübung keiner fachlichen Weisung unterliegen dürfen, so wie dies in den meisten freiberuflichen Sparten (insbesondere jener in § 22 Abs. 1 EStG genannten) der Fall sei, weshalb aus diesem Grund die Qualifizierung ihrer Tätigkeit als Dienstnehmer und die daran anknüpfende Abführung eines Dienstnehmerbeitrages schon denklogisch nicht möglich sei, wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219, verwiesen, worin zum Ausdruck gebracht wurde, dass der Umstand, dass der Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen hat, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung

des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls zum Ausdruck gebracht, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. ebenso das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2008/15/0083).

Zur vorgebrachten Tragung eines Unternehmerrisikos durch die Gesellschaftergeschäftsführer in der Form, dass der abgeschlossene Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin keine Regelung über eine fortlaufende Mindestentlohnung enthalten würde, womit dies bis zum Entfall der Entlohnung der Tätigkeit führen könne, wird darauf hingewiesen, dass die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung entsprechend der oben zitierten Judikatur auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung der Gesellschaftergeschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin in den Hintergrund tritt und ihnen keine entscheidende Bedeutung zukommt.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass nach den Erkenntnissen des VwGH vom 23.1.2013, 2010/15/0187, und vom 26.2.2013, 2013/15/0003, für den alleinigen Geschäftsführer und Gesellschafter einer Rechtsanwalts-GmbH das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden Gesellschaft zweifelsfrei gegeben ist. Daran ändern die in den Beschwerden angeführten Vorgaben der Rechtsanwaltsordnung nichts. Der Einwand, wonach die Einkünfte als Rechtsanwalt immer Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäß § 22 Z1 lit b EStG 1988 seien, ist unbeachtlich, weil es sich bei den streitgegenständlichen Einkünften um solche aus einer Geschäftsführertätigkeit handelt (vgl. zur Qualifikation der Einkünfte das Erkenntnis des VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260). Der angestrebten Gleichstellung des zu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmen steht wiederum das Trennungsprinzip entgegen.

Das im Beschwerdeschreiben genannte Urteil des EUGH in der Rechtssache C-355/06 kann dem Begehren der Beschwerdeführerin nicht zum Erfolg verhelfen, da eine Frage des Umsatzsteuerrechtes zu beurteilen war, nämlich, ob eine natürliche Person, die aufgrund eines Arbeitsvertrages mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter sie im Übrigen ist, alle Arbeiten im Namen und für Rechnung dieser Gesellschaft ausführt, für die Zwecke von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern selbst als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt, was vom EUGH zusammengefasst damit beantwortet wurde, dass diese Person selbst nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt. Daraus ist allenfalls das bereits genannte, sich aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft ableitende, Trennungsprinzip

zu erkennen, wonach die gegenständlichen Gesellschaftergeschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig sind.

In der im Beschwerdeschreiben zitierten Entscheidung des UFS, RV/0793-G/09, ging es um die Tätigkeit von Ärzten, die andere Ärzte vertreten haben, und nicht um die Tätigkeit von wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern. Überdies wurde diese Entscheidung mit Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2011/15/0122, aufgehoben.

Die in der Beschwerdeschrift zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 24.11.2016, 2013/13/0046, und vom 26.1.2017, Ra 2015/15/0064, betreffen nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter einer Rechtsanwältin-GmbH, deren Beschäftigungsverhältnisse nicht nach § 22 Z 2 Teilsatz 2 EStG 1988 zu beurteilen waren. Bei dem weiteren zitierten Erkenntnis des VwGH vom 26.1.2017, Ro 2016/15/0022, geht es um die Pflicht zur Entrichtung der Kommunalsteuer, jedoch nicht für wesentlich Beteiligte iSd § 22 Z 2 Teilsatz 2 EStG 1988, sondern für freie Dienstnehmer nach § 4 Abs. 4 ASVG.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass im Sinne der eindeutigen Rechtsprechung die Beschäftigungen der als Rechtsanwältin tätigen Gesellschaftergeschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufgewiesen haben. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus ihrer Tätigkeit für die GesmbH demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung als Dienstnehmer anzusehen waren. Dies löste die Pflicht aus, von den gesamten an die Geschäftsführer vergüteten Bezügen (samt Sachbezügen) den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe abzuführen. Auf Grund der eindeutigen Rechtsprechung erübrigt es sich, auf die weitere Argumentation im Beschwerdeschreiben einzugehen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Entscheidung folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen und ungelösten Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen

grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war die Unzulässigkeit einer Revision auszusprechen.

Graz, am 24. Oktober 2017