

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. R., den weiteren Richter Mag. X. sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 7. Februar 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 01.2018-04.2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Juli 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***3*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird für nachstehend angeführte Zeiträume wie folgt festgesetzt:

Zeitraum	Jänner 2018
Bemessungsgrundlage	€ 32.612,56
Dienstgeberbeitrag	€ 1.271,89
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	€ 881,89
Somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 390,00

Zeitraum	Februar 2018
Bemessungsgrundlage	€ 63.726,67
Dienstgeberbeitrag	€ 2.485,34
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	€ 967,44

Somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 637,27
----------------------------------	----------

Zeitraum	März 2018
Bemessungsgrundlage	€ 43.806,15
Dienstgeberbeitrag	€ 1.708,44
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	€ 928,44
Somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 780,00

Zeitraum	April 2018
Bemessungsgrundlage	€ 33.489,49
Dienstgeberbeitrag	€ 1.306,09
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	€ 916,09
Somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 390,00

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) fand für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2017 eine Kommunalsteuer-, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfung in den Jahren 2017 und 2018 statt, bei der folgendes festgestellt wurde:

Diskussionspunkt bei der gegenständlichen GPLA-Prüfung wäre, ob die Bf., deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung des Rechtsanwaltsberufes besteht, für ihre wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, die neben ihrer Tätigkeit als Rechtsanwälte gegenüber der Bf. auch Geschäftsführungsagenden wahrnehmen, die Lohnnebenkosten (DB, KommSt) zu leisten habe.

Die dazu führenden Voraussetzungen wären in den Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 (Gesetzestext: § 41 (1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

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

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und ...),

sowie

des § 5 KommStG 1993 (Gesetzestext: § 5 (1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Arbeitslöhne sind im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988 und ...)

angeführt und daher an den im Prüfungszeitraum verwirklichten Sachverhalten zu prüfen bzw zu beurteilen.

§ 22/2 EStG besage: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur: 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im Prüfungszeitraum 2013 bis 2017 wären u.a. diese Geschäftsführer, ***4*** und ***5***, mit je 40 % - somit wesentlich - am Stammkapital der Gesellschaft (von € 35.000,-) beteiligt gewesen.

Der Errichtungsvertrag wäre mit 6.6.2013, der Einbringungs- und Sacheinlagevertrag und die Anwachsungsvereinbarung mit 04.07.2013 datiert. Es wäre die Übernahme des Vermögens der ***6*** gem. § 142 UGB erfolgt.

Die Geschäftsführer-Bestellung wäre per 2.7.2013 erfolgt. Diese würde u.a. auf § 21c Z 9 der RAO basieren („Alle der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwälte müssen allein zur Vertretung und zur Geschäftsführung befugt sein. Sie können die Vertretung und Geschäftsführung jedoch nur im Rahmen ihrer eigenen beruflichen Befugnisse ausüben.

Alle anderen Gesellschafter müssen von der Vertretung und Geschäftsführung ausgeschlossen sein").

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wäre dadurch für den gesamten Prüfungszeitraum belegt. Beide Geschäftsführer hätten daher die Bf. i.S.d. § 18/1 GmbH-Gesetz rechtswirksam vertreten bzw. wären sie in diesem Zeitraum die vom Gesetz vorgesehenen bzw. erforderlichen Vertretungsorgane (Anm: „Anderen Organen der GmbH kommt keine Vertretungsmacht zu - vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH Recht 12 Rz 2/191 aus VwGH 2008/16/0071 vom 5.11.2009).

Dazu würde kommen, dass die GmbH als Rechtspersonlichkeit (eine juristische Person) nach dem Trennungsprinzip gegenüber ihren Gesellschaftern verselbständigt sei. Somit seien bzw. wären die Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig gewesen (vgl VwGH 28.4.2011, 2007/15/0031).

Aus diesem Grund bedürfe es aus Sicht des GPLA-Organs nur mehr des Hinweises auf die BFG-Entscheidung vom 24.10.2017 zu GZ RV/2100758/2012 (Beilage 1). Dies auch deshalb, weil mit den Vertretern der Bf. (Dienstgeberin i.S.d. Bestimmungen des FLAG und des KommStG) diese Rechtsprechung eingehend erörtert worden wäre. Zudem wäre die Höhe der an die Herren ***7*** und ***8*** ausbezahlten Honorare (also die „sonstigen Vergütungen“) abgestimmt worden, die einzelnen Beträge monatlich nach deren Zufluss an die Geschäftsführer von der Bf. im Zuge der GPLA bekannt gegeben worden (Beilage 2) und mittels Zurechnung zu den bisher - für die weiteren Beschäftigten und für die an diese Herren ausbezahlten Geschäftsführer-Vergütungen - deklarierten Bemessungsgrundlagen zur Nachverrechnung gebracht worden. Das geprüfte Unternehmen hätte darauf hingewiesen, dass es sich bei der oa Rechtsprechung des BFG um die erste Entscheidung zur Lohnnebenkostenpflicht von wesentlich an einer Rechtsanwältin-GmbH beteiligte Geschäftsführer handeln und eine höchstgerichtliche Rechtsprechung noch ausstehen würde. Es wäre jedoch anzumerken, dass beim gegenständlichen Prüfungsfall ein wesentlicher Unterschied zu dem oben zitierten im Hinblick auf das Thema Unternehmerwagnis bestehen würde. Im gegenständlichen Prüfungsfall hätten sich die Gesellschafter-Geschäftsführer als Werkunternehmer zum vollen Kostenersatz (ohne jeglichen Fixbezug) gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, sodass das wirtschaftliche Risiko bei den Gesellschafter-Geschäftsführern liegen würde (laut Müller in SWK-Spezial Lohnverrechnung 2018, 103 würde gegen die DB- und KommSt-Pflicht die Reduzierung der Einnahmen auf deutlich weniger als die Hälfte sprechen). Diese Erörterung bzw. Tatsachenfeststellung wäre deshalb auch bedeutend, weil zu BFG RV/2100758/2012 am heutigen Tag lediglich bekannt wäre, dass Rechtsmittel sowohl beim VfGH (Beschwerde E 4300/2017) als auch beim VwGH (Beschwerde Ra 2017/15/0108) eingebracht worden wären. Daher könnten den folgenden Darstellungen für die spätere Wertung, Beurteilung bzw. Rechtsprechung entscheidende Bedeutung zukommen und sind gem. den einschlägigen

Verfahrensbestimmungen zur Wahrung des Parteiengehörs an dieser Stelle notwendig:
Die geprüfte Kapitalgesellschaft hätte u.a. mit ihren wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern am 11.3.2014 einen „Rahmen- und Werkvertrag“ (Beilage 3) abgeschlossen. Dieser würde im Punkt 2. regeln: „2.1 Aufgrund des Leistungsprinzips wird der vereinnahmte Umsatz zu je drei gleichen Teilen in drei Töpfe aufgeteilt:

2.1.1 Rücklagentopf: Zuweisung an die Unternehmer entsprechend dem Beteiligungsverhältnis; 2.1.2 Akquisitionstopf: Zuweisung an die Unternehmer entsprechend der prozentuellen Akquisition; Abarbeitungstopf: Zuweisung an die Unternehmer entsprechend der prozentuellen Abarbeitung

2.2. Die Kosten werden entsprechend dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt.“

Die weiteren rechtswirksam getroffenen Vereinbarungen wären der bereits erwähnten Beilage 3 zu entnehmen.

Am 13. April 2018 (also außerhalb des Prüfzeitraumes, aber während der Prüfungshandlungen durch das GPLA-Organ) wäre mit ***9*** ein Beendigungsvertrag (siehe Beilage 4) abgeschlossen worden. Dieser würde sich in vielen Punkten auf den „Rahmen- und Werkvertrag“ beziehen. Eine der Konsequenzen aus diesen Vertragswerken wäre die vollständige Aktenübernahme durch den ausgeschiedenen Gesellschafter um EUR 1,00 sowie die Abtretung der Geschäftsanteile um das Nominale.

Durch die Einrede der Wichtigkeit des somit verwirklichten Sachverhaltes der Trennung von diesem Gesellschafter-GF bzw. dessen Ausscheiden und des damit in Zusammenhang stehenden Unternehmerrisikos, würden diese Fakten - wie schon erwähnt - in den Bericht aufgenommen.

Auf Grund des heutigen Wissensstandes über die VwGH-Rechtsprechung (u.a. in VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 26.07.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 18.7.2001, 2001/13/0076, usw) wären die in Beilage 2 aufgelisteten Beträge bzw. Bemessungsgrundlagen zur Nachverrechnung zu bringen. In dieser wären - der Übersichtlichkeit halber - auch die im PZR korrekt abgerechneten Geschäftsführervergütungen dargestellt.

Es würden sich folgende Nachverrechnungsbeträge ergeben: DB gem. FLAG € 53.691,95; Kommunalsteuer € 36.474,44.

Die Wiederaufnahme-Gründe gem. §§ 201ff BAO wären mit den steuerlichen und den organschaftlichen Vertretern der Bf. eingehend erörtert und eine Ausfertigung dieses Berichtes übergeben worden.

Gemäß §§ 202 iVm 201 Abs. 2 Z 3 BAO könne die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe

(LSt, DB, DZ) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO würden vorliegen, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen wären, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen wären, wären den vorstehend angeführten Sachverhaltsdarstellungen bzw. der Niederschrift samt allfälliger, Bezug habenden (gesonderten) Beilagen zu entnehmen.

Das Finanzamt ***10*** (im Folgenden: Finanzamt) erließ am 20.6.2018 diesen Feststellungen der Außenprüfung entsprechende Festsetzungsbescheide über den Dienstgeberbeitrag der Jahre 2013 bis 2017 sowie auch aus den Nachforderungen resultierende Säumniszuschlagsbescheide.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 14.9.2018 Beschwerde erhoben, über die bis dato durch das Finanzamt noch nicht entschieden wurde.

Mit Schreiben vom 3.1.2019 teilte die steuerliche Vertretung der Bf. dem Finanzamt u.a. folgendes mit: Die Gesellschafter-Geschäftsführer ***11*** und ***12*** hätten im Jahr 2018 Werkvertragshonorare in Höhe von EUR ***13*** (***) bzw. EUR ***14*** (***) bezogen. Für diese Honorare wären keine Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag bzw. Kommunalsteuer) abgeführt worden. Zur Begründung wurde auf die beigefügte anhängige Beschwerde, welche gegen die Feststellungen der GPLA-Prüfung für den Zeitraum 2013 bis 2017 eingebracht worden sei, verwiesen.

Mit Mail vom 7.2.2019 teilte sodann die steuerliche Vertretung der Bf. die an ***7*** und ***8*** bezahlten Honorare nach Monaten aufgeschlüsselt mit.

Mit Bescheid vom 7.2.2019 setzte das Finanzamt den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner bis April 2019 mit € 3.077,90 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von € 78.920,54 fest, wobei der Dienstgeberbeitrag in der Begründung auf die Monate Jänner bis April 2018 wie folgt aufgeschlüsselt wurde:

Jänner 2018: € 390,00

Februar 2018: € 1.517,90

März 2018: € 780,00

April 2018: € 390,00

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. am 6.3.2019 fristgerecht Beschwerde in der sie die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit EUR 0,00 bzw. in eventu die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde gemäß § 278 BAO begehrte.

Außerdem wurden Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO gestellt.

Schließlich wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2a BAO (richtig wohl: § 262 Abs. 2 **lit.** a BAO) beantragt.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

In der GPLA-Prüfung für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2017 wäre strittig, ob hinsichtlich der Werkhonorare an die, an der Bf. wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, ***4*** und ***5***, welche im Prüfungszeitraum jeweils zu 40% an der Bf. beteiligt gewesen wären, Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag bzw. Kommunalsteuer) zu leisten wäre (vgl. Niederschrift der Schlussbesprechung vom 15.06.2018). ***12*** wäre mit 13. April 2018 sowohl aus der Gesellschaft als Gesellschafter und Geschäftsführer als auch als Werkunternehmer gegenüber der Gesellschaft ausgeschieden. Die Anteile von ***5*** wären von den Gesellschaftern ***4*** und ***15*** zum Nominale erworben worden (Anteilskaufvertrag). In der Beendigungsvereinbarung wäre vereinbart worden, dass ***5*** sämtliche seiner bis dato in der Kanzlei der Bf. betreuten Klienten weiterhin als selbständiger Rechtsanwalt betreuen werde (dafür wäre eine Ablöse von EUR 1,00 vereinbart worden). Das Ausscheiden von ***5*** wäre binnen weniger Tage ab Bekanntgabe seiner Entscheidung eine Einzelkanzlei zu führen gegenüber den restlichen Gesellschaftern erfolgt.

Nach Ansicht der GPLA-Prüfung wären die Vergütungen von ***4*** und ***5*** aus dem Rahmen- und Werkvertrag vom 11.03.2014 im Prüfungszeitraum als „sonstige Bezüge“ iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG zu qualifizieren und mit Verweis auf die BFG-Entscheidung vom 24.10.2017, RV/2100758/2012 gemäß § 5 KommStG kommunalsteuerpflichtig bzw. gemäß § 41 FLAG 1967 DB-pflichtig.

Sodann werden im Einzelnen die durch das Finanzamt erfolgten Festsetzungen der Dienstgeberbeiträge sowie der Säumniszuschläge für die Jahre 2013 bis 2017 mit Bescheiden vom 20.6.2018 dargestellt. Auch auf die gegen diese Bescheide erhobene Beschwerde vom 14.9.2018 wurde verwiesen, die in der Begründung mit der Beschwerde gegen die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge für Jänner bis April 2018 mit Bescheid vom 7.2.2019 wörtlich übereinstimmt.

Aufgrund der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2013 bis 2017 wäre mit Schreiben der ***17*** vom 03.01.2019 an das Finanzamt die Höhe der Werkvertragshonorare für die Monate Jänner 2018 bis April 2018 für ***11*** bzw. für die Monate Jänner 2018 bis Juli 2018 für ***12*** offengelegt worden.

Der Dienstgeberbeitrag für ***16*** für den Zeitraum Jänner 2018 bis April 2018 wäre mit Bescheid des Finanzamtes vom 07.02.2019 mit EUR 3.077,90 festgesetzt worden. Für ***12*** wäre kein Dienstgeberbeitrag festgesetzt worden.

Folgende vertragliche und tatsächliche Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen der Bf. und ***4*** als auch ***5*** hätten bis Ende April 2018 (bzw. bis zum 13. April 2018 für ***5***) bestanden:

Die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ***4*** und ***5*** hätten im Prüfungszeitraum auf Grundlage eines zwischen den Gesellschaftern und der Bf. abgeschlossenen Rahmen- und Werkvertrags vom 11.03.2014 als selbständige Rechtsanwälte rechtsanwaltliche Leistungen an die Bf. erbracht (Pkt 1.2 bzw. 3.1 des Rahmen- und Werkvertrags).

In der entsprechenden Vereinbarung vom 11.03.2014 wäre einerseits die werkvertragliche Abgeltung der Leistungen der Gesellschafter, sowie die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern geregelt worden (Pkt. 1.2 des Rahmen- und Werkvertrags).

In der entsprechenden Vereinbarung vom 11.03.2014 wäre einerseits die werkvertragliche Abgeltung der Leistungen der Gesellschafter, sowie die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern geregelt worden (Pkt. 1.2 des Rahmen- und Werkvertrags). Der vereinnahmte Umsatz wäre dabei aufgrund des Leistungsprinzips zu je drei gleichen Teilen in drei Töpfe wie folgt aufgeteilt worden (Pkt 2.1 des Rahmen- und Werkvertrags):

- Rücklagentopf (Pkt 2.1.1 des Rahmen- und Werkvertrags): Zuweisung an die Unternehmer entsprechend dem Beteiligungsverhältnis;
- Akquisitionstopf (Pkt 2.1.2 des Rahmen- und Werkvertrags): Zuweisung an die Unternehmer entsprechend der prozentuellen Akquisitionen des jeweiligen Unternehmers;
- Abarbeitungstopf (Pkt 2.1.3 des Rahmen- und Werkvertrags): Zuweisung an die Unternehmer entsprechend der prozentuellen Abarbeitung von Aufträgen/Projekten durch den jeweiligen Unternehmer.

Sämtliche laufenden Kosten der Beschwerdeführerin (zB Miete, Personalkosten, etc.) wären dabei nach Pkt 2.2 des Rahmen- und Werkvertrages entsprechend des jeweiligen Beteiligungsausmaßes durch den jeweiligen Gesellschafter bzw. Werkunternehmer zu tragen. Als Werkhonorar würden nach Pkt 3.4 iVm Pkt 2.3 des Rahmen- und Werkvertrages die Summe des auf den jeweiligen Werkunternehmer entfallenden Teils des Akquisitions- sowie des Abarbeitungstopfes abzüglich von zwei Drittel des nach Pkt 2.2 des Rahmen- und Werkvertrages auf den jeweiligen Werkunternehmer entfallenden Kostenanteils vereinbart. Wäre der jeweils auf den Werkunternehmer entfallende Teil des Akquisitions- sowie des Abarbeitungstopfes geringer als der auf den Werkunternehmer entfallende Kostenanteil, hätte die Bf. einen Forderungsanspruch in Höhe des Differenzbetrages. In diesem Fall würde der Werkunternehmer einen tatsächlichen Verlust realisieren, da die anteiligen Kosten der Bf.

durch den Werkunternehmer entsprechend des vereinbarten Leistungsprinzips (Pkt 2.1 des Rahmen- und Werkvertrages) unabhängig vom Ergebnis durch die Gesellschafter bzw. Werkunternehmer zu tragen wären (Pkt 2.2 des Rahmen- und Werkvertrages). Die Gesellschafter bzw. Werkunternehmer würden somit das volle wirtschaftliche Risiko tragen (ohne jeglichen Fixbezug). Diese Vereinbarung wäre auch tatsächlich so gelebt worden. Es wäre für jeden Monat eine Berechnung vorgenommen worden, in der detailliert die cashzugewandten Einnahmen der Kanzlei auf die jeweiligen Partner entsprechend ihrer Akquisitions- und Abarbeitungsleistung aufgeteilt und die monatlichen Kosten entsprechend dem Verteilungsschlüssel abgezogen worden wären. Dabei wäre es vorgekommen, dass es Monate mit einem Minusbetrag der Werkunternehmer gegeben hat. Zum Beispiel weist im Dezember 2017 ***5*** ein „Minushonorar“ von EUR 3.501,05 auf. Dieses Minushonorar wäre auch entsprechend dem Jahresabschluss der Bf. zum 31.12.2017 als Forderung eingebucht worden bzw. wäre es bei unterjährigen Minusbeträgen zur Aufrechnung mit Honoraren der Folgemonate gekommen (als weiteres Beispiel eine Abrechnung vom Juli 2017, bei der auch ein Minushonorar berechnet worden wäre).

Dementsprechend wäre tatsächlich das volle Risiko von den jeweiligen Werkunternehmern getragen worden, was unter anderem auch schließlich dazu geführt hätte, dass ***5*** aus der Kanzlei ausgeschieden wäre, da aufgrund der vollen Kostentragungen kein Vorteil in der GmbH-Struktur gesehen worden wäre.

Die Werkunternehmer würden weiters keinen Vorgaben betreffend Arbeitsort, Arbeitszeit und Arbeitsumfang unterliegen (Pkt 3.2 und 3.3 des Rahmen- und Werkvertrages). Jeder Werkunternehmer wäre berechtigt (durch die Standesordnung garantiert), ein Mandat ohne Begründung abzulehnen. Der Werkunternehmer könne weder durch die Bf. noch durch einen einzelnen anderen Anwalt gezwungen werden, bestimmte Tätigkeiten zu verrichten oder bestimmte Mandate anzunehmen. Wie im Rahmen- und Werkvertrag vereinbart und tatsächlich auch so gelebt, hätten die Werkunternehmer, die zudem auch gleichzeitig Gesellschafter und - gemäß RAO zwingend – Geschäftsführer gewesen wären, ausschließlich ihre Arbeitskraft als Werkunternehmer zur Verfügung gestellt. Es wären weder mit der Bf. vertraglich Geschäftsführungstätigkeiten vereinbart, noch Geschäftsführungstätigkeiten verrechnet worden. Die - gemäß RAO zwingende - Organstellung als Geschäftsführer wäre von ***5*** und ***4*** unentgeltlich gegenüber der Bf. erbracht worden.

Festgehalten werde, dass im Jahr 2013 die Entscheidung getroffen worden wäre, die Gesellschaft von einer Offenen Gesellschaft in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausschließlich aufgrund von Haftungsüberlegungen umzugründen (zum damaligen Zeitpunkt wäre es noch nicht möglich gewesen als Rechtsanwaltsgesellschaft eine GmbH & Co KG zu gründen). Den Gesellschaftern wäre jedoch wichtig gewesen, dass neben der Gesellschafterstellung ausschließlich die persönliche Leistung der jeweiligen Gesellschafter abgegolten werde, sodass entschieden worden wäre, dass die Gesellschafter im

Innenverhältnis selbst das wirtschaftliche Risiko hinsichtlich der laufenden Kosten tragen würden. Zudem würden sämtliche Kosten der Gesellschafter, die die Person des Gesellschafters selbst betreffen (Rechtsanwaltskammerumlagen, Pensionsbeiträge, Krankenversicherung, etc.) ausschließlich von den Gesellschaftern selbst getragen. Die Gesellschaft würde tatsächlich als reine Haftungsbeschränkungsgemeinschaft gegenüber Dritten fungieren. Mit dem Ausscheiden von ***5*** binnen weniger Tage und der Nichtablöse für jegliche Klienten (Abtretungspreis Gesellschaftsanteile zum Nominale und keine Ablöse für die Klienten) könne auch tatsächlich dargestellt werden, dass weder eine wirtschaftliche Eingliederung noch eine organisatorische Eingliederung stattgefunden hätte.

Ab Mai 2018 wäre aufgrund des Ausscheidens von ***12*** und der Tatsache, dass es sich bei ***16*** als 50 %iger Gesellschafter und Frau ***15*** als 50 %ige Gesellschafterin um Ehegatten handeln würde, eine vollkommene Änderung der vertraglichen Gegebenheiten dahingehend erfolgt, dass keine Kosten- und Risikotragung der Gesellschafter-Geschäftsführer mehr erfolgen würde, monatlich ein Fixum ausbezahlt (für das Dienstgeberbeitrag bezahlt werde) und der Gewinn zu gleichen Teilen ausgeschüttet werde.

Der Bescheid des Finanzamtes vom 07.02.2019 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Monate Jänner 2018 bis April 2018 sowie die Bescheide des Finanzamtes vom 20.06.2018 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Säumniszuschlages für die Jahre 2013 bis 2017 würden insbesondere mit dem BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012, begründet werden. Anzumerken wäre in diesem Zusammenhang, dass - wie auch in der Niederschrift der Schlussbesprechung vom 15.06.2018 ausdrücklich festgehalten worden wäre - es sich bei dem BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012 (bzw. dem die diesbezügliche Revision betreffenden zurückweisenden Beschluss des VwGH vom 29.05.2018, Ra 2017/15/0108) um die erste Entscheidung zur Lohnnebenkostenpflicht von wesentlich an einer Rechtsanwälte-GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern handeln würde. Weiters wäre anzumerken, dass – wie ebenfalls in der Niederschrift der Schlussbesprechung vom 15.06.2018 ausdrücklich festgehalten worden wäre - der vorliegende Fall sich wesentlich von jenem dem BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012, zugrundeliegenden Fall unterscheiden würde, da sich gegenständlich - wie bereits ausführlich dargelegt – die Gesellschafter-Geschäftsführer in der Vereinbarung vom 11.03.2014 zum vollen Ersatz des ihrem Beteiligungsausmaß entsprechenden Anteils der laufenden Kosten der Beschwerdeführerin verpflichtet hätten (Pkt 2.2 des Rahmen- und Werkvertrages) und die Gesellschafter-Geschäftsführer somit das volle wirtschaftliche Risiko tragen würden. In dem BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012 (bzw. dem die diesbezügliche Revision betreffenden zurückweisenden Beschluss des VwGH vom 29.05.2018, Ra 2017/15/0108) zugrundeliegenden Fall betreffend wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwälte-GmbH wäre den Gesellschafter-Geschäftsführern eine laufende Geschäftsführervergütung gezahlt worden, sowie zudem ein Firmen-PKW, der auch privat genutzt werden konnte, zur Verfügung gestellt worden; weiters wären Beiträge zur

Krankenversicherung, Pensionsvorsorge, Selbständigenvorsorge, sowie Rechtsanwaltskammerbeiträge für die Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Rechtsanwälte-GmbH übernommen worden. Im vorliegenden Fall wären demgegenüber die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (**4** und **5**) gegenüber der Bf. ausschließlich auf Basis des Rahmen- und Werkvertrages vom 11.03.2014 als Werkunternehmer tätig geworden. Aufgrund der oben dargestellten Berechnung des Werkhonorars (Pkt 3.4 iVm Pkt 2.3 des Rahmen- und Werkvertrages) und der im Rahmen- und Werkvertrag vom 11.03.2014 vereinbarten anteiligen Tragung sämtlicher laufenden Kosten der Bf. durch die Gesellschafter-Geschäftsführer, hätte sich ein Vergütungsanspruch der Gesellschafter-Geschäftsführer (Werkunternehmer) nur dann ergeben, sofern der jeweils auf den Gesellschafter-Geschäftsführer (Werkunternehmer) entfallende Teil des Akquisitions- sowie des Abarbeitungstopfes (Pkt 2.2.2 bzw 2.2.3 des Rahmen- und Werkvertrages) die anteilig auf den Gesellschafter-Geschäftsführer (Werkunternehmer) entfallenden laufenden Kosten der Bf. überstiegen haben. Anderenfalls wären die Gesellschafter-Geschäftsführer (Werkunternehmer) zum Ausgleich des Differenzbetrages gegenüber der Beschwerdeführerin verpflichtet. Im Unterschied zum BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012, wäre im gegenständlichen Fall somit das volle wirtschaftliche Risiko durch die Gesellschafter-Geschäftsführer selbst und nicht durch die Rechtsanwälte-GmbH getragen worden. Dies würde sich weiters auch dadurch zeigen, dass im gegenständlichen Fall die Gesellschafter-Geschäftsführer Beiträge zur Krankenversicherung, Pensionsvorsorge, Selbständigenvorsorge, sowie Rechtsanwaltskammerbeiträge selbst getragen hätten und - wiederum im Unterschied zum BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012 - nicht durch die Rechtsanwälte-GmbH übernommen worden seien. Der vorliegende Fall würde sich somit wesentlich von dem, dem BFG-Erkenntnis vom 24.10.2017, RV/2100758/2012 (bzw. dem die diesbezügliche Revision betreffenden zurückweisenden Beschluss des VwGH vom 29.05.2018, Ra 2017/15/0108) zu Grunde liegenden Sachverhalt unterscheiden.

Die Besonderheit des vorliegenden Falls würde sich weiters darin zeigen, dass jeder Gesellschafter-Geschäftsführer eigene Klienten betreuen würde, welche ihm persönlich zugeordnet wären. Eine gemeinsame Betreuung von Mandaten würde sich nur in einzelnen Fällen ergeben. Dies würde sich auch in der Systematik der Gewinnzuweisung im Prüfungszeitraum widerspiegeln. Aufgrund der klaren Klientenzuordnung wäre keine organisatorische Einbindung gegeben, da jeder Anwalt bei einem Ausscheiden aus der GmbH seine Klienten mitnehmen könne und diese Klienten für die anderen Anwälte keinen Wert darstellen würden, weil das Vertrauensverhältnis, das in der anwaltlichen Beratung besonders wichtig wäre, seitens der Klienten nicht zur GmbH, sondern zum jeweiligen diesen Klienten betreuenden Anwalt bestehen würde. Dies wäre beim Ausscheiden von **5** mit Beendigungsvereinbarung vom 13.04.2018 besonders deutlich gewesen, der seine Klienten und deren laufenden Causen gegen eine Abgeltung in Höhe von EUR 1,00 mitgenommen habe und seinen GmbH-Anteil an der Bf. gegen die einbezahlte Nominale des Stammkapitals in Höhe

von EUR 14.000,00 an die verbleibenden Gesellschafter abgetreten habe. Er wäre als Geschäftsführender-Gesellschafter auf diese Weise innerhalb weniger Tage aus der Organisation der Kanzlei herausgelöst worden. Ein einfaches Abschieden aus einer Organisation würde aber im Umkehrschluss bedeuten, dass diese Person nicht in die Organisation eingebunden worden wäre (die Geschäftsführungstätigkeit hätte sich ausschließlich aufgrund der zwingenden Normen der RAO gegeben; dementsprechend wäre auch kein Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeit von der Gesellschaft an die Werkunternehmer geleistet worden).

Mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hätte der VwGH seine bis dahin geltende Rechtsprechung, wonach für das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Z 2 TS 2 EStG die Kriterien der Eingliederung in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft, das Vorliegen eines Unternehmerwagnis bzw. Unternehmerrisikos, sowie eine laufende Entlohnung grundsätzlich als gleichwertig anzusehen wären, revidiert. Demnach würden die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses bzw. der laufenden Entlohnung seither gegenüber dem Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft in den Hintergrund treten. Nach Auffassung in der Literatur wäre - auch unter Beachtung des Erkenntnisses vom 10.11.2004, 2003/13/0018 - in Zusammenhang mit der Beurteilung der Lohnnebenkostenpflicht (DB, KommSt) von Vergütungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern von der Abgabenbehörde das Kriterium des Unternehmerwagnisses weiterhin dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige verstärkt ein Unternehmerrisiko glaubwürdig geltend mache (vgl. Mühlberger/Ott, Handbuch zur Kommunalsteuer, 2. Aufl, 2012, S. 126; Müller, SWK-Spezial Lohnverrechnung 2018, Rz 91, wonach ein realistisches Risiko der Reduzierung der Einnahmen auf deutlich weniger als die Hälfte gegen die DB- und KommSt-Pflicht der Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers sprechen würde).

Im grundlegenden Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, würde der VwGH das grundsätzliche in den Hintergrund Tretens des von der Rechtsprechung iZm der steuerlichen Einstufung von Vergütungen eines wesentlichen beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Einkünfte iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG als zusätzliches Abgrenzungskriterium entwickeltes Merkmal des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos auch damit begründen, dass bis dahin das Bestehen eines ausreichenden Unternehmerwagnisses so gut wie nie erwiesen werden konnte, und in den meisten bis zu diesen Zeitpunkt ergangen Erkenntnissen des VwGH eine Aufhebung iZm dem Kriterium des Unternehmerrisikos regelmäßig in der Unzulänglichkeit der Bescheidbegründung durch die belangte Behörde gewurzelt habe und somit der VwGH den Bescheid lediglich in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufheben musste.

Anzumerken sei hierbei, dass der VwGH in der Vergangenheit jedoch auch in einzelnen Fällen das Vorliegen eines ausreichenden Unternehmerrisikos in der Sache materiell bejaht habe und den Bescheid der belangten Behörde in Folge der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hätte (zB VwGH 29.01.2003, 2002/13/0186).

Ausreichendes Unternehmerwagnis würde dabei nach der Rechtsprechung des VwGH vorliegen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängen würde und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse, wobei hierfür die tatsächlich gelebten Verhältnisse maßgebend wären (vgl. ua VwGH 18.12.2002, 2001/13/0179).

In dem, dem Erkenntnis vom 29.01.2003, 2002/13/0186, zugrundeliegenden Sachverhalt hätten die Gesellschafter-Geschäftsführer keine fixen Bezüge erhalten, sondern die von ihnen erwirtschafteten Gewinne wären ihnen zugewiesen worden bzw. hätten sie einen etwaigen erwirtschafteten Verlust selbst zu tragen gehabt. Die Vergütung wäre in der Weise erfolgt, dass zunächst jedem Geschäftsführer der von ihm getätigte Umsatz (aus Unternehmensberatungen einzelner Kunden) zugerechnet worden wäre.

Anschließend wären die dem Geschäftsführer direkt zuzurechnenden Einzelkosten abgezogen worden. Sodann wären die Gemeinkosten (z.B. Abschreibung Büroeinrichtung, Instandhaltungen) entsprechend dem Verhältnis der Umsätze der beiden Geschäftsführer aufgeteilt und abgezogen worden. Jeder Geschäftsführer hätte jedoch - auch bei einem niedrigeren Umsatzanteil - jedenfalls einen Gemeinkostenanteil von 20% zu tragen gehabt, wodurch auch ein Verlust aus der Tätigkeit als Geschäftsführer entstehen haben können. Bei der getroffenen Regelung würde es sich auch nicht "um ein theoretisches Konstrukt" handeln, hinter dem tatsächlich kein Unternehmerwagnis stehen würde, so hätte Mag. S. im Jahr 1998 keine Geschäftsführervergütung erhalten, da sein Umsatzanteil (aufgrund einer schweren im Verwaltungsverfahren durch ärztliche Atteste belegten Erkrankung) zu gering gewesen wäre, um die ihm zugewiesenen Kostenkomponenten mehr als nur zu decken. Die Regelung betreffend die Vergütung hätte weiters auch keine "Sicherheitsmechanismen" ähnlich einem Dienstverhältnis enthalten, wonach bei einem erwirtschafteten Ergebnis von Null, auch keine Vergütung gewährt worden wäre bzw. bei einem negativen Ergebnis sogar eine Einzahlung gegenüber der Gesellschaft geleistet hätte werden müssen.

Der VwGH hätte Vergütungen auf Basis dieser Vergütungsregelung im Erkenntnis vom 29.01.2003, 2002/13/0186, aufgrund des daraus resultierenden Unternehmerwagnisses bzw. Unternehmerrisikos nicht als Einkünfte iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG qualifiziert und folglich den zugrundeliegenden Bescheid der belangten Behörde aufgrund Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Festzuhalten wäre, dass die gegenständliche Vergütungsregelung des Rahmen- und

Werkvertrags vom 11.03.2014 auf dessen Grundlage die gegenständlichen Vergütungen von ***4*** und ***5*** im Prüfungszeitraum zur Auszahlung gelangt sind, in den wesentlichen Punkten weitgehend vergleichbar mit der, dem Erkenntnis vom 29.01.2003, 2002/13/0186 zu Grunde liegenden Vergütungsregelung wäre. So hätten - wie bereits näher ausgeführt - die

Gesellschafter-Geschäftsführer nach Pkt 2.2 des Rahmen- und Werkvertrages (jeweils anteilig im Ausmaß ihrer Beteiligung) sämtliche laufenden Kosten der Bf. (zB Miete, Personalkosten, etc.) zu tragen; unabhängig davon, ob der jeweilige Gesellschafter-Geschäftsführer ausreichend positive Ergebnisse in der Leistungsperiode erwirtschaftet, wodurch bei einer negativen Differenz auch eine Einzahlungsverpflichtung gegenüber der Bf. bestünde. Dass es sich hierbei auch nicht "um ein theoretisches Konstrukt" handeln würde, sondern dies auch den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würde bzw. tatsächlich gelebt worden wäre, könne auch dokumentiert werden.

Aufgrund der Vergleichbarkeit der gegenständlichen Vergütungsregelung mit jener, der dem Erkenntnis vom 29.01.2003, 2002/13/0186 zu Grunde liegenden, Vergütungsregelung würde nach Ansicht der Bf. im vorliegenden Fall jedenfalls ein beachtliches Unternehmerrisiko bzw. Unternehmerwagnis iSd Rechtsprechung des VwGH vorliegen.

Zudem wäre für die - zwingende - Geschäftsführungstätigkeit kein Entgelt von der Gesellschaft an die Werkunternehmer bezahlt worden, sodass eine Unentgeltlichkeit für die Geschäftsführungstätigkeit vorliegen würde.

Im Ergebnis wäre somit festzuhalten, dass aufgrund der in Pkt 3.2 dargestellten Besonderheiten des vorliegenden Falls iZm der fehlenden Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus der Gesellschaft sowie insbesondere aufgrund des in Pkt 3.3 dargelegten Unternehmerrisikos iSd Rechtsprechung des VwGH die Vergütungen von ***4*** und ***5*** auf Grundlage des Rahmen- und Werkvertrages vom 11.03.2014 im Prüfungszeitraum nicht als Einkünfte gem § 22 Z 2 TS 2 EStG, sondern als Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit b TS 3 EStG zu qualifizieren wären, und daher nicht nach § 41 Abs. 3 iVm Abs. 2 FLAG in die DB-Bemessungsgrundlage der Bf. miteinzubeziehen wären.

Mit Vorlagebericht vom 5.6.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 6.3.2019 betreffend Dienstgeberbeitrag Jänner bis April 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Am 7. Juli 2021 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird hinsichtlich des Verlaufes dieser Verhandlung auf die diesbezügliche Niederschrift verwiesen, die diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossen ist. In der dieser mündlichen Verhandlung wurde der Beschluss gefasst, dass die Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Juni 2013 gegründete Kapitalgesellschaft, die zu FN ***20*** des Landesgerichts ***10*** am 2.7.2013 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Diese Feststellung ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist zwischen den Parteien auch nicht strittig.

Gegenstand des Unternehmens der Bf. ist der Betrieb einer Rechtsanwaltskanzlei (Punkt 3. des Gesellschaftsvertrages vom 6.6.2013). Jeder Geschäftsführer verfügt über eine Einzelvertretungsbefugnis und dürfen ausschließlich Rechtsanwalts-Gesellschafter zum Geschäftsführer bestellt werden (Punkt 8.2 und 8.3 des Gesellschaftsvertrages vom 6.6.2013).

In die Bf. wurden mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 4.7.2013 mit Stichtag 31.12.2012 die Mitunternehmeranteile des ***4*** und des ***8*** an der ***6*** (FN ***21*** des LG ***10***) eingebracht und wurde die Bf. dadurch alleinige Gesellschafterin der ***6***, wodurch es zur Anwachsung gemäß § 142 UGB gekommen ist.

Gesellschafter der Bf. sind seit der Gründung ***4*** mit einer Stammeinlage von zunächst € 21.000 (=60%) und ***5*** mit einer Stammeinlage von € 14.000 (=40%).

Noch im Juli 2013 ist als weitere Gesellschafterin ***15***, die Gattin von ***4***, hinzugekommen und zwar mit einer Stammeinlage von € 7.000 (=20%) und zwar durch eine Anteilsabtretung durch ***4***, sodass dieser ab diesen Zeitpunkt mit 40% an der Bf. beteiligt war.

4, ***5*** und ***15***, sind allesamt Rechtsanwälte, die auch alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer der Bf. ab Juli 2013 gewesen sind.

Alle drei Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. haben am 11. März 2014 eine als „Rahmen- und Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung mit der Bf. abgeschlossen, die unter anderem folgende Regelungen beinhaltet:

„1.2 Bei den Gesellschaftern handelt es sich um selbständige Rechtsanwälte, die rechtsanwaltliche Leistungen an die Gesellschaft erbringen. Dieser Vertrag soll einerseits die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern regeln und andererseits die werkvertragliche Abgeltung der Leistungen der Gesellschafter. Die Unternehmer verpflichten sich unter Wahrung ihrer Selbständigkeit und ihres unternehmerischen Risikos für die Gesellschaft Leistungen zu erbringen, die den Geschäftsbetrieb unterstützen. Die Vertragsparteien halten fest, dass es sich um Werkleistungen handelt. Diese Vereinbarung wurde bereits mündlich mit

der Gesellschaftsgründung der Bf. abgeschlossen und wird auch bereits seit diesem Zeitpunkt gelebt.

2. Gewinnverteilung/Stimmrechte

Aufgrund des Leistungsprinzips wird der vereinnahmte Umsatz zu je drei gleichen Teilen in drei Töpfe aufgeteilt:

2.1.1 Rücklagentopf: Zuweisung an die Unternehmer entsprechend dem Beteiligungsverhältnis

2.1.2 Akquisitionstopf: Zuweisung an die Unternehmer entsprechend der prozentuellen Akquisition

2.1.3 Abarbeitungstopf: Zuweisung an die Unternehmer entsprechend der prozentuellen Abarbeitung

2.2 Die Kosten werden entsprechend dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt.

2.3 Die Summe des Akquisitions- sowie Abarbeitungstopfs abzüglich zwei Drittel der Kosten werden im Rahmen des Werkvertrages vom Unternehmer in Rechnung gestellt, wobei die Fälligkeit mit Rechnungsstellung gegeben ist.

...

3. Werkvereinbarung

3.1 Leistungsbeschreibung

Der Unternehmer verpflichtet sich gegenüber der Gesellschaft zur Erbringung von Rechtsanwaltsleistungen.

3.2 Pflichten der Unternehmer

3.2.1 Der Unternehmer verfügt für alle aufgrund des Werkvertrages geschuldeten Leistungen über die notwendigen Berechtigungen und Befähigungen, insbesondere über die Zulassung zum Rechtsanwalt in Österreich. Die Unternehmer sind verpflichtet, jede Änderung betreffend der Bewilligungen, insbesondere eine Zurücklegung und einen Entzug der Rechtsanwaltsbefugnis, der Gesellschaft unverzüglich bekanntzugeben. Die Gesellschaft ist berechtigt, Leistungen, zu denen der Unternehmer nicht berechtigt oder befähigt ist, ohne weiteren Grund abzulehnen. Die Gesellschaft ist des weiteren berechtigt, von allen Berechtigungs- und Befähigungsnachweisen des Unternehmers auf eigene Kosten Kopien anzufertigen. Der Unternehmer ist für die Versteuerung seines Entgelts selbst verantwortlich.

3.2.2 Der Unternehmer erbringt seine Leistungen in persönlicher Unabhängigkeit und weisungsfrei. Er ist dabei an keinerlei Vorgaben hinsichtlich Leistungszeit, Leistungsort und Leistungsablauf gebunden, sofern nicht ausdrücklich anders geregelt.

3.2.3 Der Unternehmer verfügt über eigene Büroräumlichkeiten, in denen Leistungen erbracht werden können.

3.2.4 Der Unternehmer ist berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Leistungen durch Dritte vertreten zu lassen sowie sich Erfüllungsgehilfen zu bedienen, die, insbesondere gemäß ihrer Ausbildung und Berufserfahrung, in der Lage sind, die Leistungen in derselben Qualität zu erbringen, wie sie vom Unternehmer geschuldet werden.

3.2.5 Der Unternehmer wird bei Erbringung der Leistungen stets die Interessen der Gesellschaft wahren.

3.3 Leistungszeit

Der Unternehmer ist an keine Arbeitszeit gebunden. Der Unternehmer wird jedoch die Leistungserbringung so gestalten, dass eine reibungslose Zusammenarbeit mit der Gesellschaft gewährleistet ist.

3.4 Entgelt

Das Honorar des Unternehmers setzt sich aus der Summe von Punkt 2.1.2 und 2.1.3 abzüglich zwei Drittel der Kosten gemäß Punkt 2.2 zusammen.“

Auf Basis dieser Vereinbarung vom 11.3.2014 wurde der von der Bf. aus ihrem Unternehmensgegenstand vereinnahmte Umsatz je Monat wie folgt auf die drei Gesellschafter verteilt:

Gesamtumsatz dividiert durch drei

Ein Drittel dieses Gesamtumsatzes wurde dem Rücklagentopf im Verhältnis 40% (**7**), 40% (**8**) und 20% (**18**) zugewiesen.

Ein weiteres Drittel wurde im Verhältnis der Klientenbindung zwischen den Gesellschaftern verteilt, dh. danach welchem der Gesellschafter intern der Klient zugewiesen war, aus dem im jeweiligen Monat ein Umsatz erzielt wurde.

Das letzte Drittel wurde im Verhältnis der Abarbeitung, dh. danach welcher Gesellschafter die Anwaltsleistungen erbracht hat, aufgeteilt.

Von den Beträgen, die durch Summierung der auf die jeweiligen Gesellschafter entfallenden Anteile aus den drei „Rücklagentöpfen“ entfallen, wurden sodann die Kosten der Bf.

abgezogen und vom Rest ein Drittel entsprechend den Beteiligungsverhältnissen in den „Rücklagentopf“ eingestellt und die verbleibende Differenz auf die Gesellschafter als „Honoar“ ausgewiesen, wobei bei ***7*** und ***8*** ein Betrag von € 1.000 für „GF“ abgezogen wurde. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass „GF“ für Geschäftsführung steht.

Die Gesellschafter ***7*** und ***8*** haben auch im Zeitraum Jänner bis April 2018 (***8*** bis 13.4.2018) für die Bf. die Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeübt und sind für die Bf. im Rahmen des Unternehmens der Bf. als Rechtsanwälte tätig geworden, dh. sie haben anwaltliche Leistungen an Klienten erbracht, die in einem Auftragsverhältnis zur Bf. gestanden sind und wurden daher auch die an die Klienten erbrachten Leistungen im Namen der Bf. abgerechnet.

7 und ***8*** haben für die Erbringung der Geschäftsführertätigkeit sowie für die an die Bf. erbrachten anwaltlichen Leistungen das Personal (Sekretariat; Konzipienten [Rechtsanwaltsanwärter] sowie die Büroinfrastruktur (Hard- und Software wie zB das Programm „Advokat“; Büroräumlichkeiten; Bibliothek; Konferenzraum; Büromaterial) der Bf. genutzt. Auch andere durch die anwaltliche Tätigkeit erwachsende Aufwendungen wurden durch die Bf. getragen wie zB die Prämien für die Haftpflichtversicherung, Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Steuerberatern bzw. Notare sowie Aus- und Fortbildungsaufwand.

7 und ***8*** haben für ihre Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2017 und 2018 jeweils € 1.000,00 pro Monat von der Bf. ausbezahlt erhalten. Für den April 2018 wurde an ***8*** das Geschäftsführerentgelt nur aliquot gerechnet bis zu seinem Ausscheiden am 13.4.2018 bezahlt (€ 433,33).

Für die an die Bf. erbrachten anwaltlichen Leistungen hat ***7*** im Zeitraum Jänner bis April 2018 folgende Zahlungen von der Bf. erhalten, deren Höhe auf Basis des dargestellten Rahmen- und Werkvertrages vom 11.3.2014 ermittelt wurde:

Jänner 2018: € 10.000,00

Februar 2018: € 38.920,54

März 2018: € 20.000,00

April 2018: € 10.000,00

Mit 13. April 2018 ist ***8*** aus der Gesellschaft ausgeschieden und wurde auch seine Geschäftsführerfunktion am 25.4.2018 im Firmenbuch gelöscht. Sein Anteil wurde mit Notariatsakt vom 13.4.2018 um das Nominale zu 25% an ***7*** und zu 75% an ***18*** abgetreten. In diesem Abtretungsvertrag ist vorgesehen, dass das Bezugsrecht auf den Bilanzgewinn für das am 31.12.2017 abgelaufene Geschäftsjahr im Ausmaß der abgetretenen Beteiligung (40%) bei ***8*** verbleibt und zwar nach Korrektur um folgende Positionen:

abzüglich Posten noch nicht abrechenbare Leistungen
abzüglich Posten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
zuzüglich Posten Rückstellung RA Honorare abzüglich dem Posten ARA (exklusive Vorschuss
19)

Ebenfalls am 13.4.2018 wurde zwischen der Bf. und ***8*** ein Beendigungsvertrag abgeschlossen, der unter anderem folgende Regelungen enthält:

„1.3 ... Der Beendigungsvertrag regelt die Beendigung von ***12*** als Geschäftsführer der Gesellschaft als auch als Werkunternehmer gemäß Rahmen- und Werkvertrag vom 12.3.2014. Die Abberufung als Geschäftsführer der Gesellschaft wurde bereits durchgeführt.

Die Vertragsparteien sind übereingekommen, dass ***12*** gewisse laufende Akten um einen symbolischen Betrag von EUR 1,00 (in Worten: Euro eins) übernimmt. Der Betrag in Höhe von EUR 1,00 (in Worten: Euro eins) resultiert daraus, dass diese ohne die persönliche Betreuung von ***12*** keinen Wert für die Gesellschaft darstellen (Mandantenbindung).

2. Geschäftsführungsbeendigung

2.1 Mit heutigem Tag wurde ***12*** als Geschäftsführer der Gesellschaft abberufen. ***12*** hat für den Monat April Anspruch auf Auszahlung einer Geschäftsführungsvergütung in Höhe von EUR 433,33 (in Worten: Euro vierhundertdreiunddreißig Koma dreiunddreißig). Darüber hinausgehende Ansprüche aus der Geschäftsführungstätigkeit bestehen nicht.

3. Beendigung des Rahmen- und Werkvertrages

3.1 Mit heutigem Tag wird einvernehmlich das Vertragsverhältnis gemäß Rahmen- und Werkvertrag vom 12.3.2014 zwischen der Gesellschaft und ***12*** beendet. Analog der Abtretung der Geschäftsanteile an der Gesellschaft wird als wirtschaftlicher Stichtag der 31.12.2017 vereinbart (im Folgenden auch „Stichtag“ benannt), sodass die Gewinnverteilung gemäß Punkt 2. des Rahmen- und Werkvertrages vom 12.3.2014 bis einschließlich 31.12.2017 zur Anwendung gelangt.

...

3.5 Es bestehen von ***12*** gegenüber der Gesellschaft oder gegenüber den Gesellschaftern keine über Punkt 3.2 hinausgehende Ansprüche.

4. Aktenübernahme

4.1 Die Gesellschaft überträgt und verkauft und ***5*** übernimmt und kauft gemäß nachstehenden Bedingungen die in der Beilage ./1 angeführten laufenden Akten (im Folgenden auch „vertragsgegenständliche Akten“), die bislang von ***12*** betreut wurden.

4.2 Der Kaufpreis für die Übernahme der Akten gemäß Punkt 4.1 wird zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich mit EUR 1,00 (in Worten: Euro eins) festgelegt und ist binnen zwei Wochen an die Gesellschaft auf das von dieser namhaft zu machende Konto abzugs- und spesenfrei zu bezahlen.

4.3 Die Übergabe erfolgt durch eine elektronische Kopie der Akten gemäß Beilage ./1 via Datentransfer vom Advokat-System der Gesellschaft auf das Advokat-System von ***12*** und der körperlichen Übergabe des jeweiligen Handaktes, sofern und sobald gegenüber der Gesellschaft die schriftliche Zustimmung der jeweiligen Mandanten vorliegt, dass diese einer Übertragung ihrer persönlichen Daten samt Akteninhalt zustimmen.

4.4 Die von ***5*** im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung laufend und in der Vergangenheit für die Gesellschaft geführten Akten sind sowohl im Advokat als auch auf dem Aktendeckel des Handaktes mit „OM“ gekennzeichnet (im Folgenden auch „geführte Akten“ benannt).

4.5 ***5*** bestätigt hiermit, dass es für jeden von ihm geführten Akt eine Rahmenvereinbarung mit der Gesellschaft gibt, mit der eine Haftungsbeschränkung zu Gunsten der Gesellschaft gemäß § 21a RAO vereinbart wurde. Zudem wird von ***5*** bestätigt, dass hinsichtlich der von ***5*** geführten Akte die erforderlichen Geldwäschebestimmungen eingehalten wurden. ***5*** verpflichtet sich, der Gesellschaft über die von ihm geführten Akten jederzeit Auskunft zu geben.

4.6 Die Vertragsparteien halten fest, dass es sich um keinen Betriebsübergang handelt und mit Ausnahme der Akten gemäß Beilage ./1 kein sonstiges Vermögen auf ***5*** übergeht.

5. Pflichten und Haftungen des Unternehmers

5.1 ***5*** erwirbt die vertragsgegenständlichen Akten per Stand 13. April 2018. Jegliche Ansprüche aus diesen Akten sind mit Ausnahme von Punkt 3.2 gegenüber der Gesellschaft ausgeschlossen. Die Gesellschaft übernimmt für die vertragsgegenständlichen Akten keine Gewährleistungen oder Haftungen.

5.2 ***5*** haftet der Gesellschaft gegenüber für jegliche Ansprüche, die von Klienten gegenüber der Gesellschaft im Zusammenhang mit Handlungen oder Unterlassungen von ***5*** oder einem bei ihm in Ausbildung stehenden Rechtsanwaltsanwärter geltend gemacht werden und sofern derartige Ansprüche nicht von Dritten, insbesondere der Haftpflichtversicherung der Gesellschaft abgegolten werden.

5.3 ***5*** verpflichtet sich, es bis 13.4.2019 zu unterlassen, mit Personen, die am 10.4.2018 in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Gesellschaft gestanden sind, eine unmittelbare oder mittelbare Zusammenarbeit in welcher Form auch immer, insbesondere in Form eines Dienst- oder Werkvertrages, einzugehen.

5.4 ***5*** verpflichtet sich mit Ausnahme der Klienten der von ***5*** geführten Akten, mit keinem sonstigen Klienten der Gesellschaft für die Dauer von einem Jahr ab Unterzeichnung des gegenständlichen Vertrages ein Vertragsverhältnis einzugehen oder diese zu Zwecke der Vertragsanbahnung zu kontaktieren.

5.5 ***5*** wird in seiner Funktion als Rechtsanwalt nicht mit einem ähnlichen Erscheinungsbild wie die Gesellschaft auftreten (Farbe, Logo).

5.6 ***5*** sichert zu, dass mit Ausnahme der vertragsgegenständlichen Akten (körperlich oder via Datenübertragung), Standcomputer, Bildschirm, Diktiergerät und I-Pad keine sonstigen Vermögensgegenstände wie Bücher, Akten, Schriftstücke und sonstige Unterlagen aus der Kanzlei mitgenommen oder kopiert werden.

5.7 ***5*** verpflichtet sich, die Pflichten gemäß Punkt 5. bei Ausübung der Rechtsanwaltschaft auf etwaige anwaltliche Kooperations- oder Regiepartner und jede Anwalts-gesellschaft („Partner“), an der ***5*** beteiligt ist, zu überbinden. ***5*** haftet jedenfalls für Verstöße seiner Partner gegen Punkt 5. wie für sein eigenes Verhalten.

5.8 ***5*** sichert zu, dass aufgrund der Datenübertragung gemäß Punkt 4.3 der Gesellschaft keine Nachteile, insbesondere keine Beeinträchtigung der Datensicherheit sowie Datenverarbeitungsgeschwindigkeit (während der Büroöffnungszeiten) entstehen.

5.9 ***5*** haftet für etwaige Steuern der Gesellschaft, die im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Vertrag anfallen.

2. Beweiswürdigung

Der Inhalt des Rahmen- und Werkvertrages vom 11.3.2014, dessen Datum in der Beendigungsvereinbarung vom 13.4.2018 unrichtig mit 12.3.2014 angegeben wird, ergibt sich aus der von der Bf. mit der Beschwerde vorgelegten Urkunde.

Die tatsächlich vorgenommene Aufteilung des von der Bf. durch anwaltliche Leistungen erzielten Umsatzes auf die drei Gesellschafter ergibt sich aus der ebenfalls mit der Beschwerde vorgelegten Berechnung für Dezember 2017 (=Beilage 7 der Beschwerde).

Die Feststellung, dass ***7*** und ***8*** – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – in den Jahren 2017 und 2018 jeweils € 1.000,00 für die von ihnen ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit für die Bf. erhalten haben, ergibt sich zum einen aus den Jahresabschlüssen der Bf. der Jahre 2017 und 2018, in denen für 2017 Geschäftsführungsbezüge von € 24.000,00 und für 2018 von € 181.433,33 (Konto 6250) ausgewiesen sind. Die Steigerung des Jahres 2018 gegenüber 2017 ergibt sich aus dem Umstand, dass ab Mai 2018 ***7*** und ***18*** Geschäftsführerbezüge von je € 8.500,00 bezogen haben. Zum anderen ist auch in der Beendigungsvereinbarung vom

13.4.2018 der aliquote Geschäftsführerbezug von ***8*** für April 2018 angeführt (Punkt 2.1). Schließlich ergibt sich dies auch aus der vorgelegten Honorarabrechnung für Dezember 2017, wo jeweils für ***7*** und ***8*** ein Abzug von € 1.000,00 aus dem Titel „GF“ (=Geschäftsführerbezug) ersichtlich ist. Ein solcher Abzug ist auch im Mail vom 20.8.2017 betreffend die Abrechnung für Juli 2017 ersichtlich (=Beilage 8 der Beschwerde).

Die Feststellung, dass ***7*** und ***8*** für die Erbringung der Geschäftsführertätigkeit sowie für die an die Bf. erbrachten anwaltlichen Leistungen das Personal (Sekretariat; Konzipienten [Rechtsanwaltsanwärter] und die Büroinfrastruktur (Hard- und Software wie zB das Programm „Advokat“; Büroräumlichkeiten; Bibliothek; Konferenzraum; Büromaterial) der Bf. genutzt haben, ergibt sich aus den Jahresabschlüssen der Bf. sowie auch aus dem Rahmen- und Werkvertrag vom 11.3.2014. festzuhalten ist, dass Punkt 3.2.3. des Rahmen- und Werkvertrages vom 11.3.2014 nicht den tatsächlichen Verhältnissen der Jahre 2013 bis 2018 entsprochen hat, sondern vielmehr die Gesellschafter ***7*** und ***8*** die von der Bf. gemieteten Büroräumlichkeiten für die Erbringung der anwaltlichen Leistungen an die Bf. (sowie auch für die Geschäftsführertätigkeit) genutzt haben wie sich aus den Jahresabschlüssen der Bf. eindeutig ergibt (im Anlagenverzeichnis sind in der Betriebs- und Geschäftsausstattung Büroeinrichtungen für Büros 1 bis 3 angeführt) und wurde von der Bf. auch nichts Gegenteiliges vorgebracht.

Der festgestellte Inhalt des Abtretungsvertrages vom 13.4.2018 und des Beendigungsvertrages vom 13.4.2018 ergibt sich aus den von der Bf. vorgelegten Urkunden (=Beilagen 4 und 5 der Beschwerde).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Unterbliebene Beschwerdevoentscheidung

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO hat die Erlassung einer Beschwerdevoentscheidung zu unterbleiben, wenn a) dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Im gegenständlichen Fall wurde in der Beschwerde ein Antrag auf Unterbleiben der Beschwerdevoentscheidung gestellt. Die Beschwerde ist beim Finanzamt am 6.3.2019 eingelangt und wurde die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht am 5.6.2019 vorgelegt, weswegen auch die Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO eingehalten wurde und daher zu Recht keine Beschwerdevoentscheidung durch das Finanzamt erlassen wurde.

3.1.2 Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner bis April 2018

Für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sind folgende Rechtsvorschriften von Relevanz:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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.

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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt.

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.

Die Rechtsanwaltschaft kann auch in einer Rechtsanwalts-Gesellschaft in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, einer eingetragenen Personengesellschaft (Rechtsanwalts-Partnerschaft) oder einer Kapitalgesellschaft ausgeübt werden, dies mit Ausnahme der Rechtsform der Aktiengesellschaft (§ 1a Abs. 1 RAO).

Ausgenommen den Fall einer Rechtsanwalts-Partnerschaft, deren einziger Komplementär eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist, dürfen Rechtsanwälte der Gesellschaft nur als persönlich haftende Gesellschafter oder bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder eine dieser gleichartige Kapitalgesellschaft im Sinn des § 1a Abs. 1 zweiter Satz als zur Vertretung und Geschäftsführung befugte Gesellschafter angehören (§ 21c Z 2 RAO).

Gemäß § 21c Z 5 RAO müssen alle Gesellschafter ihre Rechte im eigenen Namen und für eigene Rechnung innehaben; die treuhändige Übertragung und Ausübung von Gesellschaftsrechten ist unzulässig.

Ausgenommen den Fall der Beteiligung eines Rechtsanwalts als Kommanditist einer Rechtsanwalts-Partnerschaft, deren einziger Komplementär eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist, müssen alle der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwälte allein zur Vertretung und zur Geschäftsführung befugt sein. Sie können die Vertretung und Geschäftsführung jedoch nur im Rahmen ihrer eigenen beruflichen Befugnisse ausüben. Alle anderen Gesellschafter müssen von der Vertretung und Geschäftsführung ausgeschlossen sein (§ 21c Z 9 RAO).

In einer Rechtsanwalts-Gesellschaft dürfen nur Rechtsanwalts-Gesellschafter zum Geschäftsführer bestellt werden. In einer Rechtsanwalts-Gesellschaft kann Prokura nur an Rechtsanwälte wirksam erteilt werden (§ 21c Z 10 RAO).

Der festgestellte Sachverhalt ist auf Basis der dargestellten gesetzlichen Vorschriften hinsichtlich der Frage, ob die an die Gesellschafter ***7*** und ***8*** als „Honorare“ ausbezahlten Vergütungen eine Pflicht zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages begründet, wie folgt zu beurteilen:

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung ausgeführt, wenn die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass ***7*** und ***8*** mit jeweils 40% auch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und sohin wesentlich iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 beteiligt waren. Beide haben seit der Gründung der Bf., dh. ab Juli 2013, sohin "kontinuierlich über einen längeren Zeitraum", die Aufgaben der Geschäftsführung der Bf. wahrgenommen sowie anwaltliche Leistungen an die Bf. erbracht. Dabei ist es für die Frage, ob Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 vorliegen, rechtlich ohne Bedeutung, ob die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers im operativen Bereich der Gesellschaft gegenüber jener als Geschäftsführer überwiegt (vgl. zB VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140). Die Regelung des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 umfasst nämlich

auch den in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Einer Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft steht auch nicht entgegen, ob die Entlohnung auf Basis von Werkverträgen erfolgt (vgl. zB VwGH 7.6.2005, 2004/14/0130), weil der zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keine rechtliche Relevanz zukommt (vgl. zB BFG 22.01.2015, RV/2100429/2010; VwGH 23.09.2010, 2010/15/0121; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0181; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

In der Beschwerde wird die organisatorische Eingliederung der angeführten Gesellschafter mit dem Argument verneint, dass ***8*** innerhalb weniger Tage aus der Organisation herausgelöst worden sei und ein „einfaches Abschieben“ stattgefunden habe. In der mündlichen Verhandlung wurde von der Bf. zu dieser Thematik vorgebracht, dass es ein Zeichen für die fehlende organisatorische Eingliederung wäre, dass ***8*** „am nächsten Tag“ gehen hätte können und es der Bf. an nichts fehlen würde, weil ***8*** keine organisatorischen Aufgaben übernommen hätte.

Dazu ist festzuhalten, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH darauf ankommt, ob eine kontinuierliche Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers für die Gesellschaft vorliegt oder nicht und ist dies aufgrund des festgestellten Sachverhaltes zu bejahen. Wie lange eine Trennung des Gesellschafters von der Gesellschaft dauert bzw. wie komplex die Vereinbarungen sind, die die Trennung regeln, ist hingegen von keiner Relevanz. Auch dann wenn es zutreffend sein sollte, dass ***8*** keine organisatorischen Aufgaben in der Bf. übernommen hätte, ist für den Rechtsstandpunkt der Bf. nichts gewonnen, weil eine Eingliederung in den Organismus bei einer nach außen hin auf Dauer angelegte Tätigkeit für die Gesellschaft auch dann zu bejahen ist, wenn die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers tatsächlich nur in einer operativen Tätigkeit, dh. im konkreten Fall einer anwaltlichen Tätigkeit bestanden hätte (vgl. zB VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061, mwN; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121).

Überdies ist die Beendigungsvereinbarung und der Anteilsabtretungsvertrag vom 13.4.2018 als eine Einheit anzusehen und ist die Festsetzung des Abtretungspreises mit dem Nominale der übertragenen Geschäftsanteile und nicht mit dem Verkehrswert nur damit zu erklären, dass es im Gegenzug ***8*** ermöglicht wurde, die von ihm betreuten Klienten, die in einem Vollmachtsverhältnis zur Bf. (und NICHT zum Bf.!), vgl. § 21e RAO: Rechtsanwalts-Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit kann Vollmacht erteilt werden. Sie sind durch ihre vertretungsbefugten Gesellschafter im Rahmen der diesen zukommenden beruflichen Befugnisse vertretungsbefugt im Sinn des § 8.) gestanden sind, zu übernehmen. Wären diese nämlich bei der Bf. verblieben, hätte ***8*** dafür eine Ablöse bezahlt werden müssen, deren Ermittlung natürlich aufwendiger ist als die im konkreten Fall getroffene Lösung (vgl. zur Problematik der Mandatschutzklausel, Schima, Nachvertragliche

Wettbewerbsbeschränkungen von Gesellschaftern in Wirtschaftstreuhand- und Rechtsanwalts-Sozietäten, RdW 2009/777, 801, unter Punkt 3.).

Weiters wird in der Beschwerde vorgebracht, dass ***7*** und ***8*** keinen Vorgaben betreffend Arbeitsort, Arbeitszeit und Arbeitsumfang unterlegen wären. Diese Umstände, die Ausfluss der Weisungsfreiheit der beiden Gesellschafter sind, sind für das Vorliegen der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. von keiner Relevanz (vgl. zB VwGH 23.2.2010, 2010/15/0007, u.a.m.).

Zur Frage ob die in der RAO enthaltenen Vorschriften für die Ausübung des Berufes des Rechtsanwaltes in der Form einer Kapitalgesellschaft dazu führen, dass die für die Rechtsanwaltskanzlei als Geschäftsführer tätigen Rechtsanwälte bei einer kontinuierlichen Erbringung von Leistungen – sei es von Geschäftsführungsagenden, sei es durch die Erbringung von anwaltlichen Leistungen – nicht als in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingliedert anzusehen ist, hat sich das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 24.10.2017, RV/2100758/2012, beschäftigt und ist zum Schluss gekommen, dass auch bei Rechtsanwaltsgesellschaften die geschäftsführenden Rechtsanwälte – unabhängig welche Tätigkeit sie für die Gesellschaft verrichten – als in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert anzusehen sind, wenn sie auf Dauer für die Gesellschaft tätig geworden sind (vgl. Seite 8 dieser Entscheidung: „Daran ändern die in den Beschwerden angeführten Vorgaben der Rechtsanwaltsordnung nichts.“). Auch der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an zumal der VwGH die gegen die zitierte BFG-Entscheidung erhobene Revision mit Beschluss vom 29.5.2018, Ra 2017/15/0108, zurückgewiesen hat.

Dadurch ist im Sinne des zitierten Erkenntnisses des verstärkten Senates für die beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. gegeben.

Auf die in der Beschwerde und auch in der mündlichen Verhandlung sehr umfangreich aufgeworfene Frage, ob die wesentlich beteiligten Geschäftsführer der Bf. ein Unternehmerwagnis getragen haben, war daher - ebenfalls im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates - nicht mehr einzugehen (so auch biespielsweise VwGH vom 23.5.2007, 2004/13/0073; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108).

Diesbezüglich ist lediglich auf zwei Punkte näher einzugehen:

In der Beschwerde wird vertreten, dass dann – wenn ein „verstärktes“ Unternehmerrisiko (vgl. S. 8 unten der Beschwerde) vom Pflichtigen glaubwürdig geltend gemacht wird - so wurde in der mündlichen Verhandlung von der Bf. betont, dass die Gesellschafter der Bf. die vollen Kosten und das volle wirtschaftliche Risiko zu tragen gehabt hätten – auch bei gegebener organisatorischer Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des VwGH seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 10.11.2004,

dazu führen würde, dass doch keine Einkünfte iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 vorliegen würden.

Damit wird die angeführte Entscheidung des verstärkten Senates sowie die daran anknüpfende ständige Rechtsprechung des VwGH verkannt, weil bei gegebener organisatorischer Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft aufgrund der kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bzw. anderer Tätigkeiten des Geschäftsführers („operative“ Tätigkeiten) das Vorliegen von Einkünften iS des § 22 Z 2 2. TS EStG 1988 zu bejahen ist, und das Bestehen eines Unternehmerrisikos – unabhängig wie stark dieses ausgeprägt ist – nicht mehr zu prüfen ist (vgl. zB VwGH 25.1.2012, 2008/13/0135; VwGH 20.12.2012, 2010/15/0109; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Dies – nämlich, dass dann wenn der der Gesellschafter aufgrund seiner kontinuierlichen Tätigkeit für die Gesellschaft in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist - weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos – keine rechtliche Relevanz zukommt, hat der VwGH auch bereits zu jener Entlohnungsregelung, die dem Erkenntnis des VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186, zugrunde gelegt ist, ausgesprochen (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233: „Soweit die beschwerdeführende Gesellschaft auf das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186, hinweist, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Ausführungen in jenem Erkenntnis zum Unternehmerwagnis durch das zitierte Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004 **überholt** sind.“; vgl. auch VwGH 22.3.2006, 2006/13/0043: „Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgetragenen Argumente hinsichtlich des Unternehmerrisikos gehen mangels Relevanz ins Leere.“).

Inhaltlich ist zum vorgelegten Rahmen- und Werkvertrag vom 11.3.2014 festzuhalten, dass sich aus dessen Inhalt nicht ergibt, dass bei einem „Minushonorar“ (so die Bezeichnung in der Beschwerde; vgl. S. 5 Mitte) der betroffene Gesellschafter die Differenz aus eigenem zu tragen hätte, sondern wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts lediglich die Höhe des Honorars nach unten mit Null begrenzt (vgl. Punkt 2.3: Die Summe des Akquisitions- sowie Abarbeitungstopfs abzüglich zwei Drittel der Kosten werden im Rahmen des Werkvertrages **vom Unternehmer in Rechnung gestellt...**“).

3.1.3 Spruch des Erkenntnisses

Im angefochtenen Bescheid wurde als bisher für den Zeitraum Jänner bis April 2018 gebuchter Betrag ein Betrag von € 0,00 ausgewiesen. Dies entspricht aber nicht der tatsächlichen Sachlage. Tatsächlich wurden – aufgrund entsprechender Selbstberechnung durch die Bf. – vor Erlassung des angefochtenen Bescheides bereits folgende Beträge verbucht:

Jänner 2018: € 881,89 (Buchung vom 19.2.2018)
 Februar 2018: € 967,44 (Buchung vom 15.3.2018)
 März 2018: € 928,44 (Buchung vom 13.4.2018)
 April 2018: € 916,09 (Buchung vom 16.5.2018)

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ist eine Selbstbemessungsabgabe. Für ihn gilt § 201 BAO. Da sich die Selbstberechnung der von der Bf. geschuldeten Dienstgeberbeiträge als unrichtig erwiesen hat, weil sie die Bezüge ihrer wesentlich beteiligten Geschäftsführer dieser Abgabe nicht unterworfen hatte und dies der Behörde erst durch die Mitteilung der Bf. mit Schreiben vom 3.1.2019 zur Kenntnis gelangt ist, lagen die Voraussetzungen zur Erlassung eines solchen Abgabenbescheides vor. Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO haben allerdings die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist. Diesen Voraussetzungen entspricht der angefochtene Bescheid nicht.

Zu dieser Sachlage hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2009/15/0081, folgende Aussagen getroffen:

Das Bundesfinanzgericht hat im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind (§ 269 Abs. 1 BAO). Demnach verlagert sich auch die Zuständigkeit zur Sachentscheidung auf das Verwaltungsgericht (§ 279 BAO). Die Befugnis, "in der Sache selbst zu entscheiden", und "den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen" bedeutet, dass das Bundesfinanzgericht so zu entscheiden hat, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (vgl. Stoll, BAO, 2793). Das Gebot, "in der Sache selbst zu entscheiden" setzt voraus, dass die Sache, also die, die den Inhalt des Spruches der Abgabenbehörde gebildet hat, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung des Bundesfinanzgerichts einbezogen wird.

Daher war der angefochtene Bescheid im Spruch des Erkenntnisses an die gesetzlichen Vorgaben anzupassen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, da das gegenständliche Erkenntnis der oben zitierten Judikatur des VwGH folgt.

Linz, am 7. Juli 2021